

บทที่ 4

ปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรและการรับรู้รายได้และรายจ่ายในการประกอบธุรกิจ บ้านจัดสรร

4.1 ปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรของผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

ในการประกอบธุรกิจผู้ประกอบการย่อมต้องการกำไรสูงสุด การดำเนินการเพื่อให้กิจการประหยัดภาษีจึงเป็นอีกหนึ่งวิธีการที่กิจการให้ความสนใจ หากการกระทำดังกล่าวไม่ขัดต่อเจตนารมณ์แห่งกฎหมายย่อมไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐ แต่หากการกระทำดังกล่าวขัดต่อเจตนารมณ์แห่งกฎหมายย่อมส่งผลเสียหายแก่รัฐและเกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี รัฐจึงมีหน้าที่ปรับปรุงหรือออกบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อป้องกันกรกระทำดังกล่าว การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรเป็นกิจการอีกประเภทที่มีปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรซึ่งอาจขัดต่อเจตนารมณ์แห่งกฎหมาย แยกพิจารณาได้ดังนี้

4.1.1 ปัญหาภาษีธุรกิจเฉพาะในการแยกสัญญาเป็นสัญญาซื้อขายที่ดินและสัญญา รับเหมาก่อสร้าง

ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะถือเป็นภาษีที่เก็บจากการบริโภคเช่นเดียวกันแต่เก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการต่างประเภทกัน ดังนั้น หากกิจการใดอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วย่อมไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอีก สำหรับการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์นั้นมีความสัมพันธ์กับทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วแต่ประเภทของการประกอบกิจการ ตัวอย่างเช่น การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เป็นการให้บริการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ได้รับยกเว้นภาษี¹ การรับเหมาก่อสร้างเป็นการให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม² การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเป็นการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ³ เป็นต้น ฉะนั้น การประกอบกิจการที่มีทั้งการก่อสร้างและการขายอสังหาริมทรัพย์จึงอาจเกี่ยวข้องกับทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะได้หากผู้ประกอบการ

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1)(ต)

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 (1)

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6)

อันได้แก่ผู้ประกอบการกิจการบ้านจัดสรรทำสัญญาขายที่ดินแยกกับสัญญารับเหมาก่อสร้าง โดยการกระทำดังกล่าวมีมูลเหตุและรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) มูลเหตุของการแยกสัญญา

การประกอบกิจการบางประเภทมีลักษณะเฉพาะซึ่งแตกต่างจากการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการทั่วไป รัฐจึงให้กิจการเหล่านี้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับภาษีการค้าในอดีตแทนที่จะจัดให้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เพื่อให้มูลค่าภาษีการบริโภคที่ได้รับจากกิจการดังกล่าวยังคงอยู่และเพื่อความเหมาะสมกับการจัดเก็บภาษี แต่ภาษีธุรกิจเฉพาะก็ยังคงมีข้อเสียเช่นเดียวกับภาษีการค้า กล่าวคือ ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะมีภาวะภาษีที่ซ้ำซ้อน ในขณะที่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อที่ถูกผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บมาเครดิตออกจากภาษีขายที่ตนเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการแล้วจึงนำส่งภาษีเฉพาะส่วนต่าง แต่ผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแม้จะมีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บก็ไม่สามารถนำมาเครดิตออกจากภาษีธุรกิจเฉพาะที่ต้องชำระได้เพราะมิได้อยู่ในระบบภาษีเดียวกัน ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไปจึงอยู่ในมูลค่าต้นทุนของสินค้าและบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการซึ่งต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้ชำระไปจึงมิได้ถูกขจัดออกไปซึ่งแตกต่างจากภาวะภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากข้อด้อยของภาษีธุรกิจเฉพาะและข้อเด่นของภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวทำให้ผู้ประกอบการกิจการบ้านจัดสรรบางรายพยายามใช้ประโยชน์จากข้อเด่นของภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการแยกสัญญารับเหมาก่อสร้างออกจากสัญญาขายที่ดินแทนที่จะทำสัญญาขายบ้านพร้อมที่ดินเพียงฉบับเดียว ซึ่งส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้และเกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการที่ดำเนินการขายบ้านพร้อมที่ดินกับผู้ประกอบการที่แยกเป็นสัญญาขายที่ดินและสัญญารับเหมาก่อสร้าง ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวได้เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น งานวิจัยเรื่องการวางแผนภาษีอากรของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์กรณีบริษัทจำกัดในจังหวัดภูเก็ตพบว่าการดำเนินการในรูปแบบดังกล่าวจำนวน 9 ราย ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 10 ของผู้ประกอบการกลุ่มตัวอย่าง⁴

⁴ ธีรยุทธ ต้นติววัฒนวิจิตร, “การวางแผนภาษีอากรของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ : กรณีบริษัทจำกัดในจังหวัดภูเก็ต”, เอกสารภาษีอากร, เล่มที่ 308, ปีที่ 26, น. 116 (พฤษภาคม 2550).

(2) ความแตกต่างระหว่างการจัดสรรขายบ้านพร้อมที่ดินเพียงหนึ่งสัญญากับการขาย
โดยแยกเป็นสองสัญญา

การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรเป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยผู้ประกอบการบางรายอาจดำเนินการเพื่อให้ตนประหยัดภาษีด้วยการแยกสัญญาเป็นสัญญาขายที่ดินหนึ่งฉบับและสัญญารับเหมาก่อสร้างอีกหนึ่งฉบับ ซึ่งมีภาระภาษีแตกต่างจากผู้ประกอบการที่ไม่ได้แยกสัญญา การทำสัญญาขายบ้านจึงแยกพิจารณาได้ดังนี้

(2.1) กรณีที่เป็นสัญญาขายบ้านพร้อมที่ดิน

หมายถึง กรณีที่ผู้ประกอบการเลือกจดทะเบียนเป็นบริษัทเดียวขายทั้งบ้านและที่ดินซึ่งต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะรวมภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ขายบ้านพร้อมที่ดินให้ลูกค้าในราคา 4,000,000 บาท โดยบริษัทปลูกสร้างบ้านเองและจ่ายค่าวัสดุก่อสร้าง 1,000,000 บาท บริษัทต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะและเสียภาษีดังนี้

1) ขายบ้านพร้อมที่ดิน 4,000,000 บาท ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 เป็นเงิน 132,000 บาท

2) ค่าวัสดุก่อสร้าง 1,000,000 บาท ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ในอัตราร้อยละ 7 เป็นเงิน 70,000 บาท ภาษีซื้อที่บริษัท ก. ไม่สามารถนำไปหักออกจากภาษีที่ต้องชำระเพราะไม่ใช่ผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้กิจการสามารถนำภาษีซื้อมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่การนำภาษีซื้อมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเมื่อเปรียบเทียบกับการนำภาษีซื้อมาเครดิตออกจากภาษีขายแล้ว การนำมาหักเป็นรายจ่ายกิจการได้รับประโยชน์น้อยกว่า ตัวอย่างเช่น หากกิจการมีภาษีซื้อ 10 บาท ภาษีขาย 20 บาท กิจการเรียกเก็บภาษีจากผู้บริโภค 20 บาทแต่นำส่งเพียง 10 บาท กรณีนี้กิจการได้คืนภาษีซื้อ 10 บาทเต็มจำนวน แต่ถ้ากิจการเครดิตภาษีซื้อไม่ได้แต่นำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่าย กิจการจะไม่ได้ภาษีซื้อคืนเต็มจำนวนแต่ได้คืนตามสัดส่วนของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ถ้ากิจการมีกำไร 100 บาท หักออกด้วยรายจ่ายภาษีซื้อ 10 บาท เหลือ 90 บาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 จำนวน 27 บาท เหลือ 73 บาท เท่ากับได้คืนภาษีซื้อ 3 บาท (ร้อยละ 30 ของภาษีซื้อ 10 บาท) ดังนั้น ภาษีซื้อบางส่วนจึงยังรวมอยู่ในมูลค่าต้นทุนราคาบ้านและที่ดิน

ดังนั้น กรณีนี้กิจการต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน 132,000 บาท และรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 70,000 บาท รวมเป็นเงินจำนวน 202,000 บาท (กรณีนี้ยังไม่รวมค่าธรรมเนียมการโอน)

(2.2) กรณีที่เป็นสัญญาขายที่ดินแยกกับสัญญารับเหมาก่อสร้าง

หมายถึง กรณีที่ผู้ประกอบการเลือกจดทะเบียนแยกกัน เป็นบริษัทหนึ่งขายที่ดิน อีกบริษัทหนึ่งรับสร้างบ้านให้ลูกค้า บริษัทที่ขายที่ดินต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะรวมภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 ส่วนบริษัทที่รับสร้างบ้านต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้าในอัตราร้อยละ 7

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ขายที่ดินให้ลูกค้าในราคา 1,000,000 บาท ส่วนบริษัท ข. รับสร้างบ้านให้ลูกค้าในราคา 3,000,000 บาท เสียเงินซื้อวัสดุก่อสร้าง 1,000,000 บาท ดังนั้นบริษัท ก. ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนบริษัท ข. ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ละบริษัทมีภาระภาษีดังนี้

1) บริษัท ก. ขายที่ดินราคา 1,000,000 บาท ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3.3 เป็นเงิน 33,000 บาท

2) บริษัท ข. ได้รับค่าจ้างปลูกสร้างบ้าน 3,000,000 บาท เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) ในอัตราร้อยละ 7 เป็นเงิน 210,000 บาท บริษัทจ่ายค่าวัสดุก่อสร้าง 1,000,000 บาท ถูกผู้ประกอบการผู้ขายวัสดุก่อสร้างเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อ) ในอัตราร้อยละ 7 เป็นเงิน 70,000 บาท

ภาษีขายในอัตราร้อยละ 7 สำหรับสัญญารับเหมาก่อสร้างบ้าน ลูกค้าต้องจ่ายให้บริษัท ข. ส่วนภาษีซื้อในอัตราร้อยละ 7 ของค่าวัสดุก่อสร้างที่บริษัท ข. ต้องจ่ายให้ผู้ประกอบการขายวัสดุก่อสร้างนั้น บริษัท ข. สามารถนำไปหักออกจากภาษีขายที่เรียกเก็บแล้วนำส่งกรมสรรพากรเฉพาะส่วนต่างจำนวน 140,000 บาท ฉะนั้น บริษัท ข. จึงไม่ใช่ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้

ดังนั้น บริษัท ก. และบริษัท ข. มีภาระภาษีเฉพาะในส่วนของภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นเงินจำนวน 33,000 บาท โดยไม่มีมูลค่าภาษีซื้อตกค้างอยู่ในต้นทุนเลย (กรณีนี้ยังไม่รวมค่าธรรมเนียมการโอน)

สรุป กิจการที่ไม่แยกสัญญา มีภาระภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น 202,000 บาท ส่วนกิจการที่แยกสัญญาต้องชำระเฉพาะภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน 33,000 บาท

เท่านั้น กรณีดังกล่าวกิจการอาจไม่ใช่ผู้รับภาระภาษีเองโดยอาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้ซื้อชำระ ภาษีธุรกิจเฉพาะก็ได้ ในกรณีนี้ถือว่าภาษีที่ผลักภาระไปให้ผู้ซื้อนั้นเป็นเงินได้ของกิจการ⁵

(3) การยอมรับการแยกสัญญาเพื่อประโยชน์ทางภาษี

การกระทำของผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรที่แยกสัญญาขายที่ดินออกจากสัญญา รับเหมาก่อสร้างอาจเป็นได้ทั้งการกระทำที่ชอบหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายขึ้นอยู่กับพฤติการณ์แห่ง การกระทำดังกล่าวว่ามีลักษณะเป็นการหนีภาษี หลบหลีกภาษี หรือการวางแผนภาษีอากร ซึ่ง ส่งผลทางกฎหมายที่แตกต่างกัน

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ผู้เสียภาษีดำเนินการแยกสัญญาขายที่ดินกับสัญญา รับเหมาก่อสร้างบ้าน มีดังนี้

1. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5668/2534

คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้มีประเด็นปัญหาข้อหนึ่งว่าโจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้เฉพาะจาก การขายที่ดินหรือเสียภาษีเงินได้จากทั้งการขายที่ดินและการรับเหมาก่อสร้าง โดยมีรายละเอียด ดังนี้⁶

“โจทก์ที่ 2 ทำสัญญาขายที่ดินให้กับผู้ซื้อโดยมีนายยก แซ่ลิ้มเป็นผู้รับเหมาก่อสร้าง ตึกแถว สัญญาดังกล่าวจึงมีสามฝ่ายคือ ฝ่ายผู้ขาย ฝ่ายผู้ซื้อ และฝ่ายผู้รับเหมาก่อสร้าง แต่จาก การเบิกความของผู้ซื้อปรากฏว่า โจทก์ที่ 2 เป็นผู้ขออนุญาตก่อสร้างตึกแถวและการชำระราคาทั้ง ค่าที่ดินและค่าก่อสร้างได้ชำระให้โจทก์ที่ 2 อีกทั้งการผ่อนชำระมิได้แยกค่าที่ดินและค่าก่อสร้าง ออกจากกัน กรณีนี้จึงต้องถือว่าเงินค่าก่อสร้างเป็นเงินได้ของโจทก์ที่ 2 ด้วย”

คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้แสดงให้เห็นว่าศาลอาจไม่ยอมรับการแยกสัญญา หาก พฤติการณ์ปรากฏว่าเป็นการดำเนินการของบุคคลคนเดียวซึ่งดำเนินการทั้งขายที่ดินและรับเหมา ก่อสร้างแต่จะถือว่าขายทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้น เงินได้ของโจทก์ที่ 2 ในกรณีนี้จึงมีทั้งค่า ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, ซื้อขายอสังหาริมทรัพย์อย่างไรต้อง เสียภาษี อย่างไม่ต้องเสียภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 3(กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2538), น.

116.

⁶ เฟิงอ๋าง, น. 218.

2. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5598/2536

คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้มีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาในส่วนภาษีการค้าว่าเป็นการขายเฉพาะที่ดินหรือขายทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีรายละเอียดดังนี้⁷

“โจทก์ซื้อที่ดินเนื้อที่ประมาณ 16 ไร่มาแบ่งขายโดยในการซื้อขายโจทก์ได้ระบุว่าขายเฉพาะที่ดิน ส่วนอาคารผู้ซื้อจะดำเนินการปลูกสร้างเอง ในสัญญาจะซื้อจะขายโจทก์ลงชื่อเป็นผู้จะขายและประทับตราบริษัท บูรพาเอ็นจิเนียริง(กรุงเทพ) จำกัด ซึ่งโจทก์เป็นกรรมการผู้จัดการ และในวันเดียวกันโจทก์ได้ลงชื่อเป็นผู้รับเหมาก่อสร้างอาคารและประทับตราบริษัท บูรพาเอ็นจิเนียริง(กรุงเทพ) จำกัด เช่นเดียวกับสัญญาจะซื้อจะขาย กรณีนี้ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าโจทก์เป็นผู้รับเหมาก่อสร้างจึงต้องเสียภาษีการค้าสำหรับการรับเหมาก่อสร้างอาคาร พิพากษายืนตามคำพิพากษาศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์กลาง”

จากถ้อยคำในการวินิจฉัยของคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ ผู้เขียนเห็นด้วยกับท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ว่าไม่ควรแปลตามตัวอักษรซึ่งวินิจฉัยว่าโจทก์เป็นผู้รับเหมาก่อสร้าง แต่ควรแปลความว่าโจทก์เป็นผู้ขายที่ดินและอาคาร เนื่องจากศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์เสียภาษีการค้าจากรายรับค่าอาคารด้วย ดังนั้น รายรับของโจทก์จึงมีทั้งรายรับจากการขายที่ดินและการขายอาคาร ฐานภาษีการค้าในกรณีนี้จึงต้องรวมค่าอาคารด้วย

แม้คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้จะวินิจฉัยในประเด็นของภาษีการค้าในอดีต แต่พฤติการณ์ในการแยกสัญญาเพื่อประโยชน์ในทางภาษีสามารถนำมาเป็นแนวทางในการศึกษาเปรียบเทียบได้

ในอดีตมีการแยกสัญญาเพื่อประโยชน์ในทางภาษีการค้า ส่วนในปัจจุบันมีการแยกสัญญาเพื่อประโยชน์ในทางภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนแง่ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่อาจกระทำเพื่อประโยชน์ในการกระจายฐานภาษี ดังนั้น การแยกสัญญาจึงควรมีการกำหนดข้อจำกัดที่ชัดเจนเพื่อที่ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินจะได้มีความเข้าใจที่ตรงกันและเพื่อป้องกันการประเมินและข้อพิพาทที่จะเกิดขึ้น การแยกสัญญาเป็นสัญญาขายที่ดินและสัญญารับเหมาก่อสร้าง ควรมีลักษณะและพฤติการณ์ดังนี้⁸

1. พฤติการณ์ในการโฆษณาควรระบุชื่อผู้ขายที่ดินและผู้รับเหมาก่อสร้างแยกจากกัน
2. พฤติการณ์ในวันจอง ผู้ขายควรแจ้งต่อลูกค้าว่าขายเฉพาะที่ดิน ส่วนบ้านให้ทำสัญญาแยกต่างหากโดยไปทำสัญญากับผู้รับเหมาก่อสร้าง

⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร(Tax Planning), พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2551), น. 426-427.

⁸ เฟิงอ๋าง, น. 354-355.

3. การออกใบเสร็จและใบกำกับภาษีสำหรับค่าที่ดินและค่ารับเหมาก่อสร้างแยกต่างหากจากกัน

4. บริษัทขายที่ดินและบริษัทรับเหมาก่อสร้าง ทำบัญชีแยกจากกัน

5. การขายที่ดินกระทำโดยบริษัทหรือหน่วยภาษีอื่นซึ่งขายที่ดิน ส่วนการรับเหมาก่อสร้างกระทำโดยอีกบริษัทหรือหน่วยภาษีอื่นซึ่งดำเนินการรับเหมาก่อสร้าง ทั้งสองบริษัท(หรือหน่วยภาษีอื่น)จึงเป็นหน่วยภาษีแยกจากกัน นอกจากนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าผู้รับเหมาก่อสร้างควรเป็นผู้ดำเนินธุรกิจก่อสร้างเป็นการทั่วไป กล่าวคือ นอกจากรับเหมาก่อสร้างให้กับผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินแล้วยังรับก่อสร้างให้กับผู้ว่าจ้างอื่น ๆ เป็นการทั่วไปด้วยซึ่งแสดงให้เห็นถึงเจตนาในการประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างอย่างแท้จริง มิใช่แยกหน่วยธุรกิจออกมาเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีเพียงอย่างเดียว เพราะผู้จัดสรรที่ดินและผู้รับเหมาก่อสร้างมักมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันอยู่แล้ว โดยสัดส่วนของงานที่ทำให้ผู้จัดสรรที่ดินกับงานที่ทำให้แก่บุคคลอื่นเป็นการทั่วไปควรมีความเหมาะสมกัน เช่น 70 ต่อ 30 โดยเป็นงานที่ทำให้ผู้จัดสรรที่ดิน 70 ส่วน (เนื่องจากมีความเกี่ยวข้องกันจึงรับทำงานให้ในสัดส่วนที่มากกว่า) ส่วนงานที่ทำให้บุคคลทั่วไปมีเพียง 30 ส่วน เป็นต้น ทั้งนี้ การวัดสัดส่วนของงานดังกล่าวนี้เป็นการยากในการหาสัดส่วนที่เหมาะสมเนื่องจากยังไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ และเป็นเพียงความคิดเห็นของผู้เขียนเท่านั้น

6. การขออนุญาตจัดสรรควรเป็นการขออนุญาตจัดสรรเฉพาะที่ดิน เนื่องจากหากขอใบอนุญาตจัดสรรที่ดินพร้อมบ้าน แต่ผู้ขออนุญาตทำสัญญาขายที่ดินกับผู้ซื้อ โดยให้อีกบริษัท(หรือหน่วยภาษีอื่น)ทำสัญญารับเหมาก่อสร้างกับผู้ซื้อที่ดิน อาจเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าการกระทำดังกล่าวเป็นนิติกรรมอำพรางสัญญาซื้อขายที่ดินพร้อมบ้านซึ่งเป็นนิติกรรมที่แท้จริง การแยกสัญญาเป็น 2 ฉบับจึงตกเป็นโมฆะ⁹

7. การแยกสัญญาเป็น 2 ฉบับควรเป็นโครงการขายก่อนสร้างเท่านั้น หากเป็นโครงการสร้างก่อนขายย่อมไม่สามารถแยกสัญญาเป็น 2 ฉบับได้ เนื่องจากพฤติการณ์ของการสร้างก่อนขายไม่สามารถแยกเป็นสัญญาขายที่ดินและสัญญารับเหมาก่อสร้างได้ แต่มีลักษณะเป็นสัญญาขายบ้านพร้อมที่ดิน

8. การแยกสัญญาเป็น 2 ฉบับกระทำได้ต่อเมื่อเป็นการจัดสรรที่ดินพร้อมบ้านเดี่ยวเท่านั้น เนื่องจากขนาดของการจัดสรรที่ดินเปล่งกับขนาดของการจัดสรรที่ดินพร้อมอาคาร สอดคล้องเฉพาะกรณีจัดสรรที่ดินเปล่งกับขนาดของบ้านเดี่ยว พิจารณาได้จากข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดสรรที่ดินเพื่อที่อยู่อาศัยและพาณิชยกรรมกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2550 อาศัยอำนาจตาม

⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155

ความในมาตรา 14(1)และมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2534 โดยคณะกรรมการจัดสรรที่ดินกรุงเทพมหานคร ได้กำหนดนโยบายเกี่ยวกับการจัดทำแผนผังโครงการและวิธีการในการจัดสรรที่ดิน สรุปได้ดังนี้¹⁰

1) การจัดสรรที่ดินเพื่อการจำหน่ายเฉพาะที่ดิน หรือที่ดินพร้อมอาคารประเภทบ้านเดี่ยว ที่ดินแปลงย่อยต้องมีขนาดความกว้างหรือความยาวไม่ต่ำกว่า 12.00 เมตร(เดิม 10.00 เมตร) และมีเนื้อที่ไม่ต่ำกว่า 50 ตารางวา หากความกว้างหรือความยาวไม่ได้ขนาดดังกล่าว ต้องมีเนื้อที่ไม่ต่ำกว่า 60 ตารางวา

2) การจัดสรรที่ดินเพื่อจำหน่ายพร้อมอาคารประเภทบ้านแฝด ที่ดินแต่ละแปลงต้องมีความกว้างไม่ต่ำกว่า 9.00 เมตร(เดิม 8.00 เมตร) และมีเนื้อที่ไม่ต่ำกว่า 35 ตารางวา

3) การจัดสรรที่ดินเพื่อการจำหน่ายพร้อมอาคารประเภทบ้านแถวหรืออาคารพาณิชย์ ที่ดินแต่ละแปลงต้องมีความกว้างไม่ต่ำกว่า 4.00 เมตร และมีเนื้อที่ไม่ต่ำกว่า 16 ตารางวา¹¹

จากข้อกำหนดดังกล่าว การแยกสัญญาเป็นสัญญาขายที่ดินและสัญญารับเหมาก่อสร้างกระทำได้เฉพาะการรับเหมาก่อสร้างบ้านเดี่ยวเท่านั้น ส่วนบ้านแฝด บ้านแถว หรืออาคารพาณิชย์ไม่สามารถจัดสรรที่ดินขายแยกกับการทำสัญญารับเหมาก่อสร้างได้เนื่องจากไม่สอดคล้องกับขนาดของพื้นที่ในการจัดสรรที่ดิน

จากมูลเหตุของการแยกสัญญาและรายละเอียดต่างๆดังกล่าวข้างต้น หากการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรเป็นกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่เกิดปัญหาดังที่กล่าวมานอกจากนี้ ยังเป็นการจัดภาระภาษีที่ตกค้างอยู่ในมูลค่าต้นทุนซึ่งช่วยบรรเทาภาระของทั้งผู้ประกอบการและผู้ซื้อได้ด้วย

(4) กรณีตัวอย่างประเทศที่กำหนดให้การค้าส่งหาริมทรัพย์เป็นกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในหลายประเทศได้กำหนดให้การค้าส่งหาริมทรัพย์ (รวมถึงการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร)เป็นกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งส่งผลให้ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีที่ออกมาเครดิตออกจากภาษีขายได้ และทำให้ทั้งกิจการก่อสร้างและกิจการค้าส่งหาริมทรัพย์อยู่ในระบบภาษีเดียวกันจึงไม่เกิดปัญหาการแยกสัญญาเพื่อประโยชน์ทางภาษีเหมือนกรณีของประเทศไทย

¹⁰ สืบค้นจาก www.asa.or.th/?q=node/322, วันที่ 3 สิงหาคม 2552.

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, *อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 5*, น. 122-123.

ตัวอย่างประเทศที่กำหนดให้กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์เป็นกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(4.1) ประเทศแอฟริกาใต้ (South Africa)¹²

ประเทศแอฟริกาใต้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax หรือ VAT) จากการขายสินค้าและให้บริการ หมายความว่า ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการทุกประเภทต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เว้นแต่ กรณีที่เป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษี เช่น การให้บริการทางการเงิน (Financial Service) การให้บริการด้านการศึกษา หรือการขายที่อยู่อาศัยตามพระราชบัญญัติผู้เกษียณอายุการทำงาน (Retired Person Act 1988) เป็นต้น¹³ ดังนั้น การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์(หมายความรวมทั้งอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีที่ที่อยู่อาศัย) ซึ่งมีใช้กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีจึงต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อในอัตราร้อยละ 14 (ในกรณีที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ในราคาสินค้า (Inclusive Price) เท่ากับอัตราร้อยละ 12.28) ตามกรณีทั่วไปโดยผู้ซื้อไม่มีส่วนลดทางภาษีใดๆเลย ส่วนผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อที่ตนถูกผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บ เช่น ภาษีซื้อค่าวัสดุก่อสร้าง เป็นต้น มาเครดิตออกจากภาษีขายที่ตนเรียกเก็บและนำส่งกรมสรรพากรเฉพาะส่วนต่าง

(4.2) สหราชอาณาจักร (United Kingdom)¹⁴

ประเทศในเครือสหราชอาณาจักรเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax หรือ VAT) จากการขายสินค้าและให้บริการในกรณีทั่วไปทำนองเดียวกับประเทศแอฟริกาใต้ แต่สหราชอาณาจักรมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ 2 อัตรา คือ อัตราปกติร้อยละ 15 ซึ่งจะเปลี่ยนเป็นอัตราร้อยละ 17.5 ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2553 และอัตราที่ลดลง (Reduced Rate) ร้อยละ 5¹⁵ ดังนั้น ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีหรือไม่ใช่กิจการที่ต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์ย่อมต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติหรืออัตราที่ลดลงแล้วแต่กรณี สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้า (Selling Commercial Land and Building) แม้เป็นกิจการที่

¹² สืบค้นจาก www.meditari.org.za/doc/2004_vol2/67_84.pdf, วันที่ 20 สิงหาคม 2552.

¹³ สืบค้นจาก www.sars.gov.za/LNB/MyLNB.asp, วันที่ 25 สิงหาคม 2552.

¹⁴ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 12.

¹⁵ สืบค้นจาก www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rate/rate-changes.htm, วันที่ 25 สิงหาคม 2552.

ได้รับยกเว้นภาษีแต่เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการสามารถเลือกขอเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ หากผู้ประกอบการขายที่อสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าเลือกเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการดังกล่าวย่อมมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด

สำหรับกิจการขายที่อยู่อาศัย (New Residential Accommodation) อาจเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์ (Zero Rate) ถ้าการขายดังกล่าวเข้าลักษณะดังต่อไปนี้¹⁶

1. เป็นการขายโดยผู้ประกอบการที่สร้างที่อยู่อาศัยในทางธุรกิจ มิใช่สร้างเพื่ออยู่อาศัยเอง กล่าวคือ ต้องเป็นผู้ประกอบการที่เป็นผู้พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ เป็นผู้ผลิตอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย (Developer)

2. เป็นการขายที่อยู่อาศัยแห่งใหม่ ซึ่งนอกจากหมายถึง การโอนกรรมสิทธิ์ในที่อยู่อาศัยแห่งใหม่แล้วยังหมายความรวมถึงการให้เช่าระยะยาวมีกำหนดกว่า 21 ปีด้วย (กรณีของสกอตแลนด์มีกำหนดกว่า 20 ปี)

ผู้ประกอบการที่ใช้อัตราศูนย์ในการคำนวณภาษี สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reclaim) ที่จ่ายไปจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ

แต่การขายที่อยู่อาศัยแห่งใหม่บางกรณีไม่สามารถใช้อัตราศูนย์ในการคำนวณภาษีได้ ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ ได้แก่ การขายที่อยู่อาศัยแห่งใหม่ที่ใช้เป็นบ้านพักตากอากาศ (Holiday Accommodation) และการขายที่ผู้ซื้อมิได้ใช้ที่อยู่อาศัยนั้นเป็นที่พักอันเป็นแหล่งสำคัญ

กรณีการขายที่อยู่อาศัยแห่งใหม่ ผู้ประกอบการต้องดำเนินการก่อสร้างที่อยู่อาศัยดังกล่าว ซึ่งมีวัสดุอุปกรณ์และเครื่องมือที่เกี่ยวข้องด้วยหลายประการ โดยวัสดุอุปกรณ์และเครื่องมือที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างและที่อยู่อาศัย มีทั้งที่อยู่ในขอบข่ายในการขอคืนภาษีซื้อ และไม่อยู่ในขอบข่ายของการขอคืนภาษีซื้อ ดังนั้น ภาษีซื้อของวัสดุอุปกรณ์บางประเภทจึงไม่สามารถขอคืนได้ เว้นแต่จะเข้าหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

ก. ต้องใช้เครื่องมือในการติดตั้งหรือเคลื่อนย้ายสิ่งนั้น และ

ข. สิ่งนั้นเป็นสิ่งจำเป็นพื้นฐาน (Standard Item) สำหรับที่อยู่อาศัยแห่งใหม่นั้น

ตัวอย่างภาษีซื้ออุปกรณ์ที่ผู้ประกอบการไม่สามารถขอคืนได้ เช่น เครื่องซักผ้า เครื่องล้างจาน พรอมและตู้เย็น เป็นต้น ตามกรณีตัวอย่างดังกล่าวแม้เป็นอุปกรณ์ที่จำเป็นต่อการ

¹⁶ สืบค้นจาก www.hmrc.gov.uk/VAT/sectors/builders/new-houses.htm#5, วันที่

ดำรงชีวิต แต่ไม่ใช่ผู้ประกอบการที่จำเป็นต่อการดำรงอยู่ของที่อยู่อาศัยแห่งใหม่นั้น ผู้ประกอบการจึงไม่สามารถของคืนภาษีซื้อผู้ประกอบการดังกล่าวได้ ซึ่งส่งผลเสมือนว่าผู้ซื้อที่อยู่อาศัยจากผู้ประกอบการจดทะเบียนในสหราชอาณาจักรซึ่งต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์ มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม (Effective VAT Payable) มากกว่าร้อยละ 0 อยู่เล็กน้อย เนื่องจากยังมีภาษีซื้อที่ไม่ได้ถูกขจัดไปจากมูลค่าต้นทุนของสินค้าอยู่บ้าง

สรุป การประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักรอาจเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีหรือต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์หรือต้องเสียภาษีในอัตราปกติหรืออัตราที่ลดลง ย่อมขึ้นอยู่กับการใช้สิทธิเลือกของผู้ประกอบการและประเภทของอสังหาริมทรัพย์ที่ขาย

(4.3) ประเทศแคนาดา (Canada)¹⁷

ประเทศแคนาดาเก็บภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax หรือ GST) จากการขายสินค้าและให้บริการในประเทศเกือบทุกประเภท เว้นแต่กิจการบางประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีผู้ประกอบการจึงไม่ต้องเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เช่น การขายที่ดินเปล่าหรือการขายที่ดินทำการเกษตรที่เข้าลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด การให้บริการด้านการแพทย์รวมถึงการให้บริการด้านทันตกรรม และการให้บริการด้านการศึกษา เป็นต้น¹⁸ ดังนั้น การขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าโดยทั่วไปจึงเป็นกิจการที่อยู่ในระบบภาษีสินค้าและบริการ (GST)

ถึงแม้ว่าภาษีสินค้าและบริการ (GST) และภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) จะเรียกชื่อต่างกันแต่ลักษณะโดยทั่วไปของภาษีสินค้าและบริการ (GST) เหมือนกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) กล่าวคือผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยสามารถนำภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บมาเครดิตออกจากภาษีขายของกิจการแล้วนำส่งกรมสรรพากร (Canada Revenue Agency หรือ CRA) เฉพาะส่วนต่าง นอกจากภาษีสินค้าและบริการ (GST) แล้วในบางท้องที่ของประเทศแคนาดา ได้แก่ Nova Scotia , New Brunswick or Newfoundland และ Labrador เก็บภาษีการบริโภคอีกประเภทหนึ่ง คือ Harmonized Sale Tax

¹⁷ สืบค้นจาก www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/cnstrctn/bldngsllnghms-eng.html, วันที่ 25 สิงหาคม 2552.

¹⁸ สืบค้นจาก www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnr/txbl/xmptgds-eng.html, วันที่ 25 สิงหาคม 2552.

(HST)¹⁹ ซึ่งเป็นภาษีทำนองเดียวกับภาษีสินค้าและบริการ (GST) ที่ใช้ในท้องที่อื่น ๆ ส่วนใหญ่ของประเทศ แต่ HST เป็นภาษีที่รวมภาษีสินค้าและบริการ (GST) กับภาษีการขายท้องถิ่นหรือ Provincial Sale Tax (PST) ในอัตราร้อยละ 8 ดังนั้น HST จึงมีอัตราภาษีสูงกว่าภาษีสินค้าและบริการ (GST)

ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (New Land and Building) มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการจากผู้ซื้อในอัตราร้อยละ 5 กรณีภาษีสินค้าและบริการ (GST) หรือร้อยละ 13 กรณี HST โดยผู้ซื้อสามารถได้รับส่วนลดภาษีโดยการขอคืนภาษี (Rebate ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับ Tax Credit²⁰) บางส่วนที่ได้ชำระไป การขายที่อยู่อาศัยซึ่งอยู่ในระบบภาษีสินค้าและบริการที่ผู้ซื้อสามารถขอคืนภาษีได้มีองค์ประกอบดังนี้

1. ผู้ขาย หมายถึง ผู้ที่ก่อสร้างเพื่อนำออกขาย (Builder) โดยเป็นผู้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (Builder Registered for the GST/HST)

2. ที่อยู่อาศัย (Housing) ที่ขายต้องเป็นที่อยู่อาศัยแห่งใหม่ (New House) กล่าวคือเป็นสินค้าใหม่ หมายความว่า ต้องไม่เคยมีผู้อาศัยในที่อยู่อาศัยแห่งนั้นมาก่อน นอกจากนี้ บ้านที่ดัดแปลงเป็นอย่างมากจากบ้านหลังเก่าก็อาจถือว่าเป็นที่อยู่อาศัยแห่งใหม่ได้ ซึ่งอาจมีลักษณะเป็นบ้านเดี่ยว หรือบ้านลักษณะอื่น คอนโดมิเนียม แพหรือรถที่มุ่งหมายจะใช้เป็นที่อยู่อาศัย (กรณีนี้จึงมิได้แยกระหว่างอสังหาริมทรัพย์กับสังหาริมทรัพย์)

3. ผู้ซื้อต้องซื้อที่อยู่อาศัยโดยมีเจตนาใช้เป็นที่อยู่อาศัยเป็นแหล่งสำคัญ (Primary Place of Residence)

4. การซื้อที่อยู่อาศัยซึ่งสามารถขอคืนภาษีได้ (New Housing Rebate) ราคาของที่อยู่อาศัยดังกล่าวต้องไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด โดยผู้ซื้ออาจขอคืนภาษีต่อกรมสรรพากรโดยตรงหรือได้รับคืนจากผู้ขายแล้วผู้ขายจะดำเนินการขอคืนจากกรมสรรพากรเองก็ได้

นอกจากการขายที่อยู่อาศัยซึ่งมีข้อกำหนดให้ขอคืนภาษี (Rebate) ได้แล้ว การประกอบธุรกิจอื่นก็มีกรณีที่ให้ขอคืนภาษีได้ด้วย เช่น การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ การให้บริการด้านสุขภาพอนามัย เป็นต้น

¹⁹ สืบค้นจาก www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/rts-eng.html, วันที่ 25 สิงหาคม 2552.

²⁰ Barry Larking, *IBFD International Tax Glossary*, 5th edition (The Netherlands: IBFD, 2005), p. 328.

สรุป การประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (รวมถึงการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร) ในประเทศแคนาดาอยู่ในระบบภาษีสินค้าและบริการ (GST หรือ HST) ซึ่งมีลักษณะทำนองเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการต้องเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการจากผู้ซื้อตามอัตราปกติ ส่วนผู้ซื้ออาจขอคืนภาษี (Rebate) ได้บางส่วนหากเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

(4.4) ประเทศออสเตรเลีย (Australia)²¹

ประเทศออสเตรเลียเก็บภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax หรือ GST) จากการขายสินค้าและให้บริการในกรณีทั่วไปทำนองเดียวกับประเทศแคนาดา โดยการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการต้องมีลักษณะดังนี้²²

1. มีค่าตอบแทน (Consideration)
2. ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ (Enterprise)
3. ขายสินค้าหรือให้บริการที่เกี่ยวข้องกับประเทศออสเตรเลีย กรณีการขาย

อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศออสเตรเลีย

4. เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือกฎหมายกำหนดให้ต้องจดทะเบียน

ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการที่เข้าลักษณะดังกล่าวข้างต้นจึงต้องเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการ (GST) จากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการในอัตราร้อยละ 10²³ (ในกรณีที่รวมภาษีสินค้าและบริการอยู่ในราคาสินค้าเท่ากับอัตราร้อยละ 9.09 หรือ 1/11)

การประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์จึงเป็นกิจการที่อยู่ในระบบภาษีสินค้าและบริการ(GST) โดยการขายอสังหาริมทรัพย์ในบางกรณีต้องเสียภาษีตามอัตราปกติ บางกรณีได้รับยกเว้นภาษี และบางกรณีต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์ กรณีการขายที่ได้รับยกเว้นภาษี (Input Taxed) เช่น การขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิม (Existing Home)²⁴ กรณีการขายที่ต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์ (GST-free) เช่น การขายอสังหาริมทรัพย์ไปพร้อมกับการขายกิจการ (Going Concern) เป็นต้น ผู้ขายย่อมไม่ต้องเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ แต่ถ้าเป็นการขายที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีหรือไม่ใช่การขายที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีในอัตราศูนย์ย่อมเป็นการ

²¹ Philip McCouat, Australia master GST guide 2001, 2th edition (Sydney: Australia Print Group), pp. 214-215, 221-224.

²² Goods and Services Tax Act 1999 Division 9 Taxable Supply

²³ สืบค้นจาก www.gstaustralia.com.au, วันที่ 25 สิงหาคม 2552.

²⁴ Goods and Services Tax Act 1999 Chapter 3 Part 3-1 Division 40-C

ขายที่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ ได้แก่ การขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีใช้ที่อยู่อาศัย เช่น อาคารสำนักงานหรืออาคารพาณิชย์ เป็นต้น และการขายที่อยู่อาศัยแห่งใหม่ (New Residential Premises) ซึ่งหมายถึง ที่อยู่อาศัยซึ่งไม่เคยขายในลักษณะที่เป็นที่อยู่อาศัยมาก่อนหากเคยให้เช่าต้องมีระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี หรือที่อยู่อาศัยซึ่งผ่านการซ่อมแซมอย่างมาก หรือที่อยู่อาศัยซึ่งสร้างขึ้นใหม่แทนหลังเก่าในที่ดินแปลงเดิม

การขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งต้องเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการบางกรณีอาจใช้หลักการเก็บภาษีจากส่วนต่าง (Margin Scheme) ในการคำนวณภาษีได้ โดยมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งต้องเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการในกรณีทั่วไป กล่าวคือ การคำนวณภาษีในกรณีปกติคำนวณจากราคาขายสินค้าหรือให้บริการในอัตราร้อยละ 10 แต่การใช้หลักการเก็บภาษีจากส่วนต่าง (Margin Scheme) ในการคำนวณภาษีให้คำนวณจากส่วนต่าง ซึ่งหมายถึง ผลต่างระหว่างราคาขายกับราคาซื้อ (The Difference Between the Acquisition and the Sale Price) มิใช่คำนวณจากราคาขาย เมื่อผู้ประกอบการเลือกใช้หลักการเก็บภาษีจากส่วนต่าง (Margin Scheme) ในการคำนวณภาษีแล้ว ผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้ชำระภาษีสินค้าและบริการไม่สามารถขอเครดิตภาษีได้ การใช้หลักการเก็บภาษีจากส่วนต่าง (Margin Scheme) จึงเหมาะกับผู้ซื้อที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่การใช้หลักการเก็บภาษีจากส่วนต่าง (Margin Scheme) มีข้อจำกัดให้ใช้ได้เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ดังต่อไปนี้²⁵

- ก. การขายที่ดิน (Freehold Interest in Land)
- ข. การขายอพาร์ทเมนต์หรือห้องชุด (Stratum Unit)
- ค. การให้เช่าระยะยาวหรือขายขาดสิทธิดังกล่าว โดยการเช่าระยะยาว หมายถึง การเช่าที่มีระยะเวลาตั้งแต่ 50 ปีขึ้นไป

นอกจากนี้ การขายที่สามารถใช้หลักการเก็บภาษีจากส่วนต่าง (Margin Scheme) ได้ ผู้ขายต้องซื้อทรัพย์สินดังกล่าวมาโดยใช้หลักการเก็บภาษีจากส่วนต่าง (Margin Scheme) หรือเป็นการขายที่ผู้ซื้อซื้อมาจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีหรือเสียภาษีในอัตราศูนย์ การใช้หลักการเก็บภาษีจากส่วนต่าง (Margin Scheme) ในการคำนวณภาษีสินค้าและบริการ ขึ้นอยู่กับความตกลงของผู้ขายและผู้ซื้อแต่ต้องตกลงกันก่อนซื้อขายหรือภายในเวลาที่เจ้าพนักงานกำหนด²⁶ ดังนั้น ผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรหรือผู้ประกอบการธุรกิจอสังหาริมทรัพย์อื่นซึ่งเป็นผู้ที่ผลิตและขาย

²⁵ สืบค้นจาก www.holdingredlich.com.au/assets/docs/PropIncAut05No4.PDF, วันที่ 25 สิงหาคม 2552.

²⁶ Goods and Services Tax Act 1999 Division 75-5 (1A)

(Developer) มิใช่ผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้ามาเพื่อขายต่อ จึงไม่สามารถนำหลักการเก็บภาษีจาก ส่วนต่าง (Margin Scheme) มาใช้ในการคำนวณภาษีสินค้าและบริการได้

สรุป กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ในประเทศออสเตรเลียอยู่ในระบบภาษีสินค้าและ บริการ (GST) โดยให้จัดเก็บภาษีตามอัตราปกติเฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นที่อยู่อาศัย แห่งใหม่ (New Residential Premises) และการขายอสังหาริมทรัพย์อันมิใช่ที่อยู่อาศัย (Non- Residential Premises) เท่านั้น สำหรับการขายที่อยู่อาศัยซึ่งมีอยู่เดิมเป็นการขายที่ได้รับยกเว้น ภาษี (Input Taxed) ส่วนการขายอสังหาริมทรัพย์ไปพร้อมกับการขายกิจการและการขาย อสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบการเกษตรเป็นการขายที่ต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์ (GST-free)

จากตัวอย่างการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการในการขายที่อยู่อาศัยใน ประเทศต่างๆ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรให้การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร (ส่งผลถึงการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรกรณีอื่นด้วย) เป็นกิจการที่อยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เพื่อเป็นการขจัดปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรโดยการแยกสัญญาและแยกหน่วยภาษีของ ผู้ประกอบการบางราย และเพื่อให้กิจการดังกล่าวอยู่ในระบบภาษีที่เป็นสากล นอกจากนี้ เพื่อเป็น การบรรเทาภาระของผู้ประกอบการในการรับภาระต้นทุนภาษีซื้อ เนื่องจากระบบภาษีเดิม ผู้ประกอบการมีภาระทั้งส่วนที่เป็นภาษีซื้อและส่วนของภาษีธุรกิจเฉพาะจึงทำให้กิจการมีต้นทุนสูง ผู้ซื้อจึงต้องซื้อสินค้าในราคาที่สูง ทั้งที่อสังหาริมทรัพย์เป็นสิ่งจำเป็นทั้งในแง่การดำรงชีวิตและใน แง่ของธุรกิจการค้า เมื่อการขายอสังหาริมทรัพย์โดยผู้ประกอบการเป็นกิจการที่อยู่ในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วผู้ประกอบการดังกล่าวจึงต้องเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อตามอัตราปกติ (ปัจจุบัน ได้แก่อัตราร้อยละ 7) โดยผู้ประกอบการสามารถนำภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องมาเครดิตออกจากภาษีขาย และนำส่งกรมสรรพากรเฉพาะส่วนต่าง แต่ถ้ารัฐต้องการบรรเทาภาษีให้แก่ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ซึ่ง ใช้เป็นที่อยู่อาศัย อาจนำมาตรการบรรเทาภาระภาษีมาใช้บังคับได้ เช่น การเก็บภาษีในอัตราศูนย์ ของสหราชอาณาจักร หรือการให้ขอคืนภาษีของประเทศแคนาดา เป็นต้น

4.1.2 ปัญหาการใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์

เดิมมาตรา 49 ทวิ บัญญัติว่า “ ในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองใน อสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาที่พึงได้รับจากการขาย อสังหาริมทรัพย์นั้นตามปกติ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น ตามราคาที่จะพึงได้รับจากการขายตามปกติตามราคาในวันที่โอนนั้น แต่ต้องไม่เกินจำนวนทุนทรัพย์

ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนหรือจำนวนทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า”²⁷ ซึ่งหมายความว่า ราคาที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เจ้าพนักงานมีอำนาจกำหนดตามราคาที่พึงได้จากการขายตามปกติ ซึ่งหมายถึง ราคาตลาด แต่ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดดังกล่าวจะต้องไม่เกินราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันในสัญญาซื้อขายหรือไม่เกินราคาที่ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งหมายถึง ราคาประเมิน แล้วแต่ว่าราคาใดจะมากกว่า

ดังนั้น ตามมาตรา 49 ทวิเดิม ฐานในการคำนวณภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดา จึงได้แก่ ราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันหรือราคาประเมิน ขึ้นอยู่กับว่าราคาใดจะมากกว่าจึงใช้ราคานั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษี ตัวอย่างเช่น นาย ก ขายที่ดินให้แก่ นาย ข ในราคา 1 ล้านบาท แต่ที่ดินดังกล่าวมีราคาประเมินทุนทรัพย์ 1.1 ล้านบาท และมีราคาตลาด 1.2 ล้านบาท การขายที่ดินในกรณีนี้จึงต้องใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แต่ในปัจจุบันได้มีการแก้ไขมาตรา 49 ทวิ โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 28) พ.ศ.2534 มาตรา 3 ซึ่งให้ยกเลิกข้อความในมาตรา 49 ทวิเดิมและให้ใช้ข้อความดังต่อไปนี้แทน

“ในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทนไม่ว่าราคาซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยถือตามราคาประเมินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้กันอยู่ในวันที่มีการโอนนั้น”

โดยเหตุผลของการแก้ไขมาตรา 49 ทวิในครั้งนี้ได้กระทำเพื่อให้การคำนวณภาษีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์เป็นไปในแนวทางเดียวกันกับหลักเกณฑ์การคำนวณค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ดังนั้น ในปัจจุบันเมื่อบุคคลธรรมดาขายอสังหาริมทรัพย์จึงต้องใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้เพียงราคาเดียว โดยไม่ต้องพิจารณาถึงราคาของผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันหรือราคาตลาดเลย

ข้อดีของการใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ คือ ในแง่ของผู้เสียภาษีทำให้ฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ต่ำลง

²⁷ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2525 มาตรา 9

กว่ากรณีที่ใช้มาตรา 49 ทวิเดิม เนื่องจากส่วนมากราคาประเมินทุนทรัพย์มักเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือราคาของผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกัน ตัวอย่างเช่น ที่ดินบริเวณถนนราชพฤกษ์ ราคาประเมินตารางวาละ 45,000 บาท ส่วนราคาตลาดตารางวาละ 50,000 – 80,000 บาท กรณีนี้ราคาตลาดสูงกว่าราคาประเมินประมาณ 44% หรือที่ดินบริเวณถนนเกษตร นวมินทร์ ราคาประเมินตารางวาละ 10,000 - 30,000 บาท ส่วนราคาตลาดตารางวาละ 50,000 – 60,000 บาท กรณีนี้ราคาตลาดสูงกว่าราคาประเมินประมาณ 70 -100%²⁸ เป็นต้น นอกจากนี้การใช้ราคาประเมินเป็นฐานในการคำนวณภาษียังช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี เพราะไม่ต้องเสียเวลาในการตรวจสอบราคาตลาดหรือราคาของผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกัน

แต่การใช้ราคาประเมินเป็นฐานในการคำนวณภาษีก็มีข้อเสีย กล่าวคือ ในแง่ของรัฐทำให้ฐานภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาที่มีจำนวนน้อยลง รัฐย่อมได้รับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์น้อยลง และการใช้ราคาดังกล่าวฐานในการคำนวณภาษีไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี อีกทั้ง การใช้ราคาประเมินเป็นฐานในการคำนวณภาษีส่งผลให้มีจำนวนเงินส่วนหนึ่งไม่เคยถูกเก็บภาษีมาก่อน กล่าวคือ เมื่อผู้ประกอบการซื้อที่ดินจากผู้ขาย ผู้ขายยอมเสียภาษีตามราคาประเมิน แต่ผู้ประกอบการสามารถนำราคาที่ซื้อขายกันมาหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน จึงเกิดช่องว่างของจำนวนรายได้ของผู้ซื้อที่ไม่ต้องเสียภาษี นอกจากนี้ยังอาจสุ่มเสี่ยงต่อการหลบหลีกภาษีอากรของผู้ซื้อหากผู้ซื้อได้ซื้ออสังหาริมทรัพย์โดยมีวัตถุประสงค์ในการนำอสังหาริมทรัพย์นั้นไปขายต่อ เช่น การประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร หรือการประกอบธุรกิจจัดสรรที่ดิน เป็นต้น ตัวอย่างเช่น นาย ก ขายที่ดินให้ บริษัท ข ในราคา 10 ล้านบาท โดยที่ดินดังกล่าวมีราคาประเมินทุนทรัพย์ 7 ล้านบาท นาย ก ต้องเสียภาษีจากราคาประเมินซึ่งต่ำกว่าราคาซื้อขายจริง ดังนั้น หากนาย ก และบริษัท ข ทำสัญญาซื้อขายที่ดินในราคาสูงขึ้นอีก เพื่อให้บริษัท ข สามารถหักต้นทุนจ่ายที่ดินได้มากขึ้น(รายจ่ายดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดินซึ่งเป็นรายจ่ายเพื่อก่อให้เกิดรายได้ไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี) แต่ราคาที่กำหนดไว้ในสัญญาดังกล่าวมิใช่ราคาของผู้ซื้อและผู้ขายตกลงชำระแก่กันตามความเป็นจริง นาย ก ย่อมเสียภาษีจากฐานราคาประเมินเท่าเดิม แต่บริษัท ข สามารถหักต้นทุนค่าที่ดินได้มากขึ้น เป็นต้น ดังนั้น หากมีการกระทำตามตัวอย่างดังกล่าวขึ้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร เนื่องจากเป็นการกระทำโดยอาศัยข้อบกพร่องของกฎหมายเพื่อลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระในกรณีของผู้ซื้อและอาจถือเป็นการหนีภาษีอากรด้วยเพราะเป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างชัดเจนโดยเป็นการจง

²⁸ สืบค้นจาก www.bangkokbiznews.com, วันที่ 7 กันยายน 2552.

ใจหลักเสี่ยงภาษีอากร การกระทำดังกล่าวทำให้รัฐสูญเสียรายได้ภาษีเป็นจำนวนมากและเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการที่ดำเนินกิจการอย่างซื่อสัตย์แต่ต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ประกอบการที่ฉ้อฉล

จากปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรกำหนดให้ใช้ราคาตลาดเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ ซึ่งได้แก่ ราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันตามปกติ แต่กรณีที่มีข้อสงสัยเจ้าพนักงานประเมินอาจขอให้ผู้ขายนำส่งข้อมูลการประเมินราคาตลาดซึ่งประเมินโดยผู้ประเมินที่น่าเชื่อถือ(ผลักภาระการหาราคาตลาดให้ผู้เสียภาษี) ได้แก่ ผู้ประกอบวิชาชีพประเมินซึ่งเป็นสมาชิกในสมาคมซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป เช่น สมาคมผู้ประเมินทรัพย์สินแห่งประเทศไทย (The Valuers Association of Thailand) หรือสมาคมนักประเมินราคาอิสระไทย (Thai Valuers Association) เป็นต้น ถ้าการประเมินราคาตลาดโดยผู้ประกอบวิชาชีพมีมาตรฐานมากขึ้นก็สามารถนำผลการประเมินราคาตลาดดังกล่าวมาใช้กับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ภาษีโรงเรือนและที่ดินในปัจจุบัน) อากรแสดมปี และค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนได้ หากในอนาคตมีการปรับเปลี่ยนฐานภาษีดังกล่าวให้เป็นราคาตลาด แต่การกำหนดให้ฝ่ายใดมีหน้าที่หาราคาตลาดต้องคำนึงถึงต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและต้นทุนในการจัดเก็บภาษีด้วย

การกำหนดให้ใช้ราคาตลาดเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้กระทำได้โดยการแก้ไขมาตรา 49 ทวิและให้ใช้ข้อความดังต่อไปนี้แทน

“ในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์โดยถือตามราคาตลาด”

4.2 ปัญหาเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่จัดทำบัญชีการเงิน เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงิน ผลการประกอบการและการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของกิจการ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เช่น ผู้บริหารหรือนักลงทุนในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ²⁹ การรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรขาดทุนจึงเป็นส่วนหนึ่งของบัญชีการเงินดังกล่าวด้วย แต่ในแง่ของภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างจากบัญชีการเงิน เนื่องจากบัญชีการเงินต้องการ

²⁹ ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, (นนทบุรี : ห้างหุ้นส่วนจำกัดจำปาทอง พรินต์, 2550), น. 1-1.

แสดงสถานะทางการเงินที่แท้จริง ส่วนภาษีอากรต้องการให้ผู้ประกอบธุรกิจนำรายได้หรือส่วนที่ควรจะต้องเป็นรายได้มาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐอย่างครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนด ดังนั้น ในแง่ภาษีอากรบางกรณีแม้กิจการยังไม่มีรายได้แต่กฎหมายภาษีถือว่ามียาได้แล้ว เช่น กรณีตามมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่งสินค้าไปต่างประเทศให้หรือตามคำสั่งสำนักงานใหญ่ สาขา ฯลฯ หากไม่เข้าชื่อยกเว้นถือว่าส่งสินค้าดังกล่าวเป็นการขายในประเทศด้วย เมื่อถือว่ากิจการได้ขายสินค้าแล้ว(แม้ว่ากิจการอาจไม่ได้ขายและยังไม่มีรายได้)ก็ต้องถือว่ามียาได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิ ดังนั้น กิจการจึงต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้านี้ด้วย เป็นต้น จากวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีดังนี้

4.2.1 ปัญหาความแตกต่างระหว่างการรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร

วัตถุประสงค์ในการจัดทำบัญชีการเงินและการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีที่แตกต่างกันอาจทำให้การรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีมีความแตกต่างกัน และเมื่อรายได้ต่างกัน ต้นทุนที่นำมาหักออกจากรายได้ย่อมต่างกันด้วย จึงเกิดปัญหาในทางปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรที่ต้องปรับปรุงรายได้และรายจ่ายทางบัญชีให้สอดคล้องกับทางภาษีเพื่อนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

การรับรู้รายได้ทางบัญชีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรมีมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการรับรู้รายได้ไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ซึ่งรวมถึงการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรจึงไม่สามารถนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550)(ฉบับที่ 37 เดิม) เรื่องการรับรู้รายได้มาใช้บังคับได้

ส่วนการรับรู้รายได้ทางภาษีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการอสังหาริมทรัพย์(ปัจจุบันมีปัญหาว่าคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ยังมีผลใช้บังคับได้อยู่หรือไม่) กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และการคำนวณกำไรสุทธิในการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ไว้ซึ่งนำมาใช้กับการประกอบธุรกิจ

บ้านจัดสรรด้วย ดังนั้น การรับรู้รายได้ทางภาษีเพื่อนำมาคำนวณกำไรสุทธิจึงต้องเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว

ตารางที่ 2

เปรียบเทียบการรับรู้รายได้ของการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

ตามมาตรฐานการบัญชีและคำสั่งกรมสรรพากร

มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม)	คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539
<p>1. รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน</p> <p>— ให้รับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อ</p>	<p>1. รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน</p> <p>— ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องของเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น</p>
<p>2. รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ</p> <p>— การกำหนดอัตราส่วนของงานมี 3 วิธี คือ</p> <p>2.1 คำนวณตามอัตราส่วนต้นทุนของงานที่เกิดขึ้นแล้วกับต้นทุนทั้งหมดที่ประมาณว่าจะใช้ในการก่อสร้างตามสัญญา ทั้งนี้ ไม่รวมต้นทุนที่ดิน</p> <p>2.2 สุ่มและประเมินผลงานที่ทำเสร็จโดยวิศวกรหรือสถาปนิกว่าเป็นอัตราส่วนร้อยละเท่าใดของงานทั้งหมดตามสัญญา</p> <p>2.3 ใช้ทั้งสองวิธีประกอบกัน</p> <p>— ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงาน</p>	<p>2. รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ</p> <p>— ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป)</p>

<p>ที่ทำเสร็จสูงกว่าค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที</p>	
<p>3. รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ</p> <ul style="list-style-type: none"> — ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น — ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระให้รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ — ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที 	<p>3. รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ</p> <ul style="list-style-type: none"> — ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยใช้วิธีคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวดจะเป็นร้อยละเท่าใดของมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาหรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทั้งโครงการ(การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป)
<p>4. การรับรู้รายได้เงินมัดจำ</p> <ul style="list-style-type: none"> — การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตามวิธีที่กำหนด (วิธีที่ 1-3) กิจการต้องบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ จนกว่าการขายดังกล่าวจะเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี 	<p>4. การรับรู้รายได้เงินมัดจำ</p> <ul style="list-style-type: none"> — หากกิจการได้รับเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกัน ก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขาย โดยมีข้อตกลงจะต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้จ่ายเงินภายในกำหนดเวลาตามข้อตกลงแต่ต้องไม่เกิน 1 ปีโดยไม่มีเงื่อนไขหากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายไม่ว่ากรณีใด และในทางปฏิบัติกิจการได้คืนเงินตามข้อตกลงนั้น กรณีนี้ไม่ถือว่าเป็นเงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันเป็นรายได้ในขณะที่รับเงินนั้น โดยจะถือว่าเป็นรายได้ในวันทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขาย แล้วแต่กรณี

การรับรู้รายได้ตามข้อ 2. และข้อ 3. ในตารางที่ 1 มีเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ดังนี้

1. การขายเกิดขึ้นแล้ว
2. ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
3. ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกัน หรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ
4. เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ

20 ของราคาขายตามสัญญา

5. ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินตามสัญญาได้
6. งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ

10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย

7. ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี
8. การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปได้ด้วยดี
9. ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ ต้นทุนที่ประมาณการไว้จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้ง หรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

จากตารางเปรียบเทียบการรับรู้รายได้ของการประกอบธุรกิจสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีและคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวสามารถแยกพิจารณาการรับรู้รายได้เป็นกรณี คือ

4

(1) การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

การรับรู้รายได้จากการประกอบธุรกิจสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจสังหาริมทรัพย์(ฉบับที่ 26 เดิม) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.7 (1) มีลักษณะเบื้องต้นที่สอดคล้องกัน แต่มีรายละเอียดและเงื่อนไขที่ต่างกัน ดังนี้

1. มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจสังหาริมทรัพย์(ฉบับที่ 26 เดิม) ให้รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อ “ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อแล้ว” ส่วนคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ให้รับรู้รายได้ทั้งจำนวนเมื่อ “มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์” แสดงให้เห็นว่าข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีกรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนมีขอบเขตกว้างกว่าที่

กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากร เนื่องจากการที่ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อ นอกจากหมายถึงการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์แล้วยังหมายความรวมถึงกรณีที่ผู้ซื้อได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินโดยผู้ขายไม่มีสิทธิในทรัพย์สินนั้นแม้ว่ายังไม่ดำเนินการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าวด้วย³⁰

2. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 กำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมในการรับรู้รายได้ทั้งจำนวน โดยให้รับรู้รายได้ทั้งจำนวนเฉพาะการขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น แต่มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์(ฉบับที่ 26 เดิม) มิได้กำหนดเงื่อนไขดังกล่าวไว้ ดังนั้น ในบางกรณีกิจการสามารถเลือกรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนในทางบัญชีได้ แต่อาจเลือกรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนในทางภาษีไม่ได้

ตัวอย่าง บริษัท คำบ้าน จำกัด ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร ได้จัดทำโครงการบ้านเดี่ยว 50 หลัง ราคาหลังละ 2 ล้านบาท บริษัทฯได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายกับผู้ซื้อทั้งโครงการในปี 2551 โดยมีข้อตกลงจะดำเนินการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในปี 2552 หากบริษัทฯใช้วิธีรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์(ฉบับที่ 26 เดิม) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ข้อ 3.7 (1) กิจการสามารถรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีได้ดังนี้

ก. การรับรู้รายได้ทางบัญชีรอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 รับรู้เป็นรายได้ 100 ล้านบาท

ข. การรับรู้รายได้ทางภาษีรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 และ 2552 ไม่สามารถรับรู้รายได้ทั้งจำนวนได้เพราะการขายในกรณีนี้การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ไม่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขาย จึงต้องรับรู้รายได้ตามหลักทั่วไป กล่าวคือ ใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้ ตัวอย่างเช่น หากกิจการกำหนดให้ผู้ซื้อต้องชำระเงินสดาร้อยละ 20 ของราคาขายในขณะที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายกิจการต้องรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 เป็นจำนวน 20 ล้านบาท (ร้อยละ 20 ของราคาขาย) การชำระราคาส่วนที่

³⁰ สมเดช โรจน์ครีเสถียรและคณะ, TAX PLANNING STRATEGY :Real Estate & Construction กลยุทธ์การวางแผนภาษีและการจัดทำบัญชีของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และรับเหมาก่อสร้าง, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2551), น. 242.

เหลือกิจการก็ต้องรับรู้ตามหลักเกณฑ์สิทธิเช่นกันโดยต้องรับรู้รายได้แม้ว่ากิจการจะยังไม่ได้รับชำระเงินดังกล่าวเลยก็ตาม

สรุป การกำหนดเงื่อนไขการรับรู้รายได้ในคำสั่งกรมสรรพากรส่งผลให้กิจการอาจต้องรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีไม่สอดคล้องกัน

(2) การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ

การรับรู้รายได้จากการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์(ฉบับที่ 26 เดิม) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.7 (2) มีลักษณะเบื้องต้นที่สอดคล้องกัน แต่มีเงื่อนไขต่างกัน ดังนี้

ส่วนที่สอดคล้องกัน ได้แก่ การรับรู้รายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรกำหนดให้นำหลักเกณฑ์วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมาใช้ในการคำนวณรายได้และรายจ่าย ดังนั้น การรับรู้รายได้ทางภาษีสามารถเลือกใช้วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีได้ ซึ่งมีให้เลือก 3 วิธี นอกจากนี้ ในทางภาษียังยอมรับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีด้วย เช่น การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จผู้ซื้อต้องวางเงินวางเริ่มแรกและค่างวดไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาจึงจะสามารถรับรู้รายได้ตามวิธีดังกล่าวได้ เป็นต้น

ส่วนที่ต่างกัน ได้แก่ ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดให้หยุดรับรู้รายได้ทันทีหากผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน และอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ แต่ตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรไม่ยอมรับหลักเกณฑ์ดังกล่าวเนื่องจากการหยุดรับรู้รายได้ส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษี ดังนั้น หากทางภาษียินยอมให้หยุดรับรู้รายได้ทางกรมสรรพากรจะออกเป็นคำสั่งหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจน ตัวอย่างเช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.1 กำหนดว่า

“การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนซึ่งประกอบกิจการธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และธุรกิจหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ให้ใช้

เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิติดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินสามเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต กิจการธุรกิจบัตรเครดิต หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกัน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิติดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้เมื่อ

- (1) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ
- (2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่าลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น
- (ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
- (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลหลายปีหรือเลิกกิจการแล้วหรืออยู่

ระหว่างการชำระบัญชี

- (ค) ได้ดำเนินคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเจ้ลี่ยหนี้แล้ว
- (ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว”

แม้ในคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวมิได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้หยุดรับรู้รายได้ แต่โดยเนื้อหาแล้วย่อมส่งผลให้กิจการดังกล่าวสามารถหยุดรับรู้รายได้เมื่อมีการผิติดนัดชำระดอกเบี้ยติดต่อกันเกินสามเดือนหรือหกเดือนแล้วแต่กรณี และให้รับรู้เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระแทน

จากคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าหากกรมสรรพากรต้องการให้กิจการประเภทใดหยุดรับรู้รายได้เมื่อโดยยอมออกเป็นคำสั่งไว้อย่างชัดเจน แต่ข้อ 3.7 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าส่งหรือการค้าปลีกมิได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะว่าหากมีการผิติดนัดชำระแล้วกิจการสามารถนำรายได้ (ได้แก่ ค่างวด เป็นต้น) มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระ นอกจากนี้ ในคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวกำหนดว่าการคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิ การหยุดรับรู้รายได้ย่อมเป็นข้อยกเว้นของหลักเกณฑ์สิทธิ เพราะการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิให้คำนวณเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้ยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น เมื่อมิได้กำหนดให้สามารถหยุดรับรู้รายได้ไว้อย่างชัดเจนจึงไม่สามารถนำข้อยกเว้น(การหยุดรับรู้

รายได้มาถือปฏิบัติได้ ฉะนั้น การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์จึงไม่นำหลักเกณฑ์การหยุดรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการบัญชีมาใช้บังคับ

ดังนั้น แม้ทางบัญชีจะหยุดรับรู้รายได้แล้วแต่ทางภาษีก็ยังสามารถรับรู้รายได้ต่อไป

ตัวอย่าง บริษัท คำบ้าน จำกัด ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร(จัดทำโครงการโดยขายก่อนสร้าง) ได้จัดทำโครงการบ้านเดี่ยว 50 หลัง ราคาหลังละ 1 ล้านบาท การประเมินผลงานโดยวิศวกรในปี 2551 งานจะแล้วเสร็จร้อยละ 30 ส่วนที่เหลือจะแล้วเสร็จในปี 2552 บริษัททำสัญญาจะซื้อจะขายกับผู้ซื้อทั้งโครงการในปี 2551 โดยผู้ซื้อทั้งโครงการเริ่มชำระราคางวดแรกในเดือน พฤษภาคม เป็นเงินจำนวน 50,000 บาท รวมทั้งโครงการเป็นเงินงวดละ 2.5 ล้านบาท หากบริษัทใช้วิธีรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ข้อ 3.7 (2) กิจการสามารถรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีได้ดังนี้

- ก. การรับรู้รายได้ทางบัญชีรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 รับรู้เป็นรายได้ 15 ล้านบาท
- การรับรู้รายได้ทางบัญชีรอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 รับรู้เป็นรายได้ 35 ล้านบาท
- ข. การรับรู้รายได้ทางภาษีรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 รับรู้เป็นรายได้ 15 ล้านบาท
- การรับรู้รายได้ทางภาษีรอบระยะเวลาบัญชีปี 2552 รับรู้เป็นรายได้ 35 ล้านบาท

ดังนั้น หากผู้ซื้อชำระราคาครบถ้วนตามกำหนดเวลา การรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีจะสอดคล้องกัน

หากทั้งโครงการขายได้ในปี 2551 โดยมีกำหนดผ่อนชำระเป็นรายเดือนเช่นเดียวกับตัวอย่างข้างต้น แต่สมมติว่าลูกค้าของทั้งโครงการผิดนัดชำระตั้งแต่งวดเดือนกันยายน การรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 กิจการสามารถรับรู้รายได้ดังนี้

- ค. การรับรู้รายได้ทางบัญชีรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 กิจการต้องหยุดรับรู้รายได้ในส่วนที่ผิดนัดโดยต้องรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานเฉพาะงวดที่ยังมิได้ผิดนัดชำระ ซึ่งการรับรู้รายได้ตามกรณีนี้ย่อมต้องรับรู้น้อยกว่าการรับรู้ตามข้อ ก. (ทั้งนี้ กิจการจะเริ่มรับรู้รายได้เมื่อมีการชำระเงินไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขาย กรณีนี้เท่ากับหลังละ 200,000 บาท)

ง. การรับรู้รายได้ทางภาษีรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 รับรู้เป็นรายได้ 15 ล้านบาท โดยไม่มีการหยุดรับรู้รายได้

สรุป เงื่อนไขการหยุดรับรู้อย่างได้ที่ต่างกัน ย่อมส่งผลให้การรับรู้อย่างได้ทางบัญชีและทางภาษีไม่สอดคล้องกัน

(3) การรับรู้อย่างได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

การรับรู้อย่างได้จากการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ตามมาตราฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้อย่างได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์(ฉบับที่ 26 เดิม) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.7 (3) มีลักษณะเบื้องต้นที่สอดคล้องกัน แต่มีเงื่อนไขต่างกัน กล่าวคือ

ส่วนที่สอดคล้องกัน คือ การรับรู้อย่างได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรกำหนดให้นำหลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปมาใช้ในการคำนวณรายได้และรายจ่าย ดังนั้น หากอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระในทางบัญชีควรให้รับรู้อย่างได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จเช่นเดียวกับข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี แม้ว่าคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ได้กำหนดไว้ว่าให้รับรู้อย่างได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยไม่คำนึงว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวดจะเป็นร้อยละเท่าใดของมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาหรือมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ทั้งโครงการ แต่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ได้ออกใช้ภายหลังและมีสถานะทางกฎหมายที่สูงกว่า เมื่อมีข้อแตกต่างกันจึงต้องถือตามคำสั่งที่ออกใช้ภายหลัง

ส่วนที่ต่างกัน คือ มาตรฐานการบัญชีมีข้อกำหนดให้หยุดรับรู้อย่างได้ทำนองเดียวกับการรับรู้อย่างได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยกำหนดว่าในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันให้หยุดรับรู้อย่างได้ทันทีซึ่งกำหนดให้หยุดรับรู้อย่างได้ทันทีโดยไม่ต้องพิจารณาถึงอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ แต่คำสั่งกรมสรรพากรไม่มีข้อกำหนดดังกล่าว และไม่ยอมรับให้นำข้อกำหนดดังกล่าวนี้มาใช้ในการรับรู้อย่างได้ทางภาษีด้วย ดังเหตุผลที่ได้กล่าวมาแล้วในข้อ (2) เรื่องการรับรู้อย่างได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

ตัวอย่าง บริษัท คำบ้าน จำกัด ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรร จัดทำโครงการบ้านเดี่ยวขาย 50 หลัง ราคาหลังละ 1 ล้านบาท ทั้งโครงการมีผู้ทำสัญญาจะซื้อจะขายและวางเงินมัดจำ โดยมีรายละเอียดการชำระเงินในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 ดังนี้ เดือนพฤษภาคมถึงเดือนธันวาคมจ่ายค่างวดหลังละ 50,000 บาท รวมทั้งโครงการเป็นเงินงวดละ 2.5 ล้านบาท หากกิจการใช้วิธีการรับรู้อย่างได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 และคำสั่ง

กรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ข้อ 3.7 (3) ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 กิจการสามารถรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีได้ดังนี้

ก. รับรู้เป็นรายได้ทางบัญชี 20 ล้านบาท

ข. รับรู้เป็นรายได้ทางภาษี 20 ล้านบาท

หากลูกค้าทั้งโครงการผิคนัดชำระติดต่อกันตั้งแต่งวดเดือนกันยายนถึงเดือนธันวาคม กิจการสามารถรับรู้รายได้ ดังนี้

ค. รับรู้เป็นรายได้ทางบัญชี 10 ล้านบาท

ง. รับรู้เป็นรายได้ทางภาษี 20 ล้านบาท

สรุป เงื่อนไขการหยุดรับรู้รายได้ที่ต่างกัน ย่อมส่งผลให้การรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีไม่สอดคล้องกัน

(4) การรับรู้รายได้เงินมัดจำ

การรับรู้รายได้เงินมัดจำจากการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ตามมาตราฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ กำหนดรายละเอียดการรับรู้รายได้ที่ต่างกัน (ปัจจุบันมีปัญหาการมีผลใช้บังคับของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ภายหลังการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549) กล่าวคือ

การรับรู้รายได้เงินมัดจำในทางบัญชี หากผู้ขายได้รับเงินมัดจำหรือเงินอื่นทำนองเดียวกันจากผู้ซื้อ กิจการจะยังไม่รับรู้เป็นรายได้จนกว่าจะเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีตามข้อ (1)-(3) แล้วแต่กรณี จึงจะรับรู้เป็นรายได้

ส่วนการรับรู้รายได้เงินมัดจำในทางภาษี กิจการอาจรับรู้รายเงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันเป็นรายได้ หากกิจการได้รับเงินดังกล่าวโดยไม่มีข้อตกลงว่าต้องคืนเงินนั้นให้ผู้จ่ายเงินหรือมีข้อตกลงว่าต้องคืนแต่มีกำหนดคืนเกินกว่า 1 ปี

จากหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ดังกล่าวอาจทำให้การรับรู้รายได้เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันตามมาตราฐานการบัญชีและคำสั่งกรมสรรพากรมีความแตกต่างกัน เพราะทางบัญชียังไม่รับรู้เป็นรายได้แต่ทางภาษีรับรู้เป็นรายได้แล้ว

ความแตกต่างในการรับรู้รายได้ทั้ง 4 ประเภททำให้ผู้ประกอบการจัดสรร รวมทั้งผู้ประกอบการอสังหาริมทรัพย์ประเภทอื่นและเจ้าพนักงานตรวจสอบและประเมินภาษีอากรเกิด

ภาระในการปรับปรุงการรับรู้รายได้เพิ่มขึ้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรหาแนวทางในการปรับปรุง และแก้ไขเงื่อนไขการรับรู้รายได้ทางภาษีบางประการเพื่อให้การรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษี สอดคล้องกันอย่างแท้จริง กล่าวคือ

1. หลักเกณฑ์การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนตามข้อ 3.7 (1) ในคำสั่งกรมสรรพากรซึ่ง กำหนดว่า “เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น” กรมสรรพากรได้กำหนดขึ้นเพื่อ ป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงไม่นำรายได้ที่กิจการได้รับไว้มาคำนวณเป็นรายได้ เนื่องจากการรับรู้ เป็นรายได้ทั้งจำนวนเป็นวิธีการรับรู้รายได้เมื่อมีการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นวิธีการ รับรู้รายได้ที่ซ้ำกว่าวิธีการอื่น ดังนั้น ถ้ามิได้กำหนดเงื่อนไขดังกล่าวไว้หากกิจการได้รับชำระค่างวด บางส่วนและทำสัญญาจะซื้อจะขายในรอบระยะเวลาบัญชีแรกแล้ว หากมีการตั้งโครงการในรอบ ระยะเวลาบัญชีถัดมา กิจการอาจไม่นำเงินค่างวดที่ได้รับมารับรู้เป็นรายได้เพื่อคำนวณภาษี ซึ่งทำ ให้กรมสรรพากรสูญเสียรายได้ในส่วนนี้

การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนตามคำสั่งกรมสรรพากรจึงสามารถนำไปใช้ได้เฉพาะกับ กิจการสร้างก่อนขายซึ่งเป็นกิจการขนาดใหญ่และมีเงินทุนมากโดยทำสัญญาจะซื้อจะขายและจด ทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน แม้หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ดังกล่าว มีขอบเขตที่สามารถนำไปใช้ได้อย่างจำกัด แต่ข้อกำหนดดังกล่าวก็มีขึ้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยง ไม่นำรายได้ที่ได้รับมาคำนวณภาษี ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าข้อกำหนดดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อ การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร และไม่กระทบต่อผู้ประกอบการมากนัก เนื่องจากยังมีวิธีการ รับรู้รายได้สำหรับกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์อีก 2 วิธี กล่าวคือ การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วน ของงานที่ทำเสร็จและการรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

2. ควรนำเงื่อนไขการรับรู้รายได้ทางบัญชีมาอนุโลมใช้กับการรับรู้รายได้ทางภาษี กล่าวคือ นำเงื่อนไขการหยุดรับรู้รายได้ซึ่งกำหนดว่า “ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวด ติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้ รายได้ทันที” กรณีการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และเงื่อนไขการหยุดรับรู้ รายได้ซึ่งกำหนดว่า “ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ ทันที” กรณีการรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ มาใช้กับการรับรู้รายได้ทางภาษีเพื่อให้ การรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีสอดคล้องกัน

3. ควรนำเงื่อนไขการรับรู้รายได้ทางบัญชีมาอนุโลมใช้กับการรับรู้รายได้ทางภาษีโดยการชะลอการรับรู้รายได้เงินมัดจำไว้ แล้วรับรู้เป็นรายได้เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตามที่กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549

4.2.2 ปัญหาการแก้ไขมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) เรื่องการรับรู้รายได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่องการรับรู้รายได้ (หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เดิมซึ่งแก้ไขโดยประกาศสภาวิชาชีพ ฉบับที่ 12/2552 เรื่องการจัดเลขระบบมาตรฐานการบัญชีของไทยให้ตรงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ) กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการรับรู้รายได้ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 (International Accounting Standard (IAS) 18 : Revenue) โดยไม่มีความแตกต่างกันในข้อสาระสำคัญแต่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ไว้ ดังนั้นการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ในประเทศที่ใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 โดยมิได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ไว้เป็นการเฉพาะย่อมต้องรับรู้รายได้ตามหลักทั่วไปที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับดังกล่าว ดังนั้น จึงต้องรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เมื่อกิจการของผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้แก่ผู้ซื้อแล้วเพียงวิธีเดียว

ปัจจุบันได้มีการแก้ไขมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) เรื่องการรับรู้รายได้ แต่ยังมีได้บังคับใช้โดยการแก้ไขมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวอาจส่งผลให้มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) ไม่สามารถบังคับใช้ได้หากไม่มีข้อกำหนดเป็นการเฉพาะให้มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) ยังคงมีผลใช้บังคับได้อยู่ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ซึ่งใช้กับการประกอบกิจการทุกประเภท ดังนั้น ทั้งการขายสินค้าและให้บริการทุกประเภทจึงต้องรับรู้รายได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การรับรู้รายได้ทางบัญชีจึงต้องพิจารณามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) หรือมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) ขึ้นอยู่กับประเภทของการประกอบกิจการ หากผู้ประกอบการขายสินค้าทั่วไป เช่น รถ อาหาร

เป็นต้น ผู้ประกอบการต้องรับรู้รายได้ทางบัญชีตามมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) แต่ถ้าผู้ประกอบการขายอสังหาริมทรัพย์ เช่น บ้านเดี่ยวหรืออาคารชุด เป็นต้น ผู้ประกอบการต้องรับรู้รายได้ทางบัญชีตามมาตราฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) ส่วนการรับรู้รายได้ทางภาษีต้องพิจารณาคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยมีหลักเกณฑ์สำคัญในการรับรู้รายได้หรือคำนวณรายได้คือให้ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่าย ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องรับรู้รายได้เมื่อมีรายได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี กล่าวคือ ได้ขายสินค้าหรือให้บริการแล้ว แม้ว่ากิจการยังไม่ได้รับชำระราคาสินค้าหรือบริการ และต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแม้ว่ายังมิได้จ่ายก็ตาม สำหรับการประกอบกิจการซึ่งมีลักษณะเฉพาะบางประเภท คำสั่งกรมสรรพากรฯ ดังกล่าวยังได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้เป็นการเฉพาะ เช่น การประกอบกิจการธนาคาร กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเงินทุน หลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ การประกอบกิจการประกันชีวิต การประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์³¹ เป็นต้น การรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีมีขอบเขตและวิธีการที่แตกต่างกันพิจารณาได้ดังนี้

³¹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 3.1 ข้อ 3.2 และข้อ 3.7

ตารางที่ 3 ขอบเขตกิจการที่อยู่ในบังคับ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550)(ฉบับที่ 37 เดิม)	มาตรฐานการบัญชีเรื่องการ รับรู้รายได้สำหรับธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม)	คำสั่งกรมสรรพากร (ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดย ท.ป. 155/2549)
<p>1. การขายสินค้า</p> <p>2. การให้บริการ</p> <p>3. การให้ผู้อื่นใช้</p> <p>สินทรัพย์ของกิจการซึ่ง ก่อให้เกิดรายได้ในรูปของ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงิน ปันผล</p> <ul style="list-style-type: none"> • สินค้า หมายความว่า รวมถึงสินค้าที่กิจการผลิต หรือที่ซื้อมาเพื่อขาย เช่น สินค้าที่กิจการค้าปลีกซื้อ มาเพื่อขาย หรือที่ดินและ สินทรัพย์อื่นที่กิจการถือ ครองไว้เพื่อขาย 	<p>1. การขายที่ดิน</p> <p>2. การขายที่ดินพร้อมสิ่ง ปลูกสร้าง</p> <p>3. การขายอาคารชุด</p>	<p>1. การขายที่ดิน</p> <p>2. การขายที่ดินพร้อมสิ่ง ปลูกสร้าง</p> <p>3. การขายสิ่งปลูกสร้าง</p> <p>4. การขายอาคารชุด</p>

ตารางที่ 4 การรับรู้รายได้

<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550)(ฉบับที่ 37 เดิม)</p>	<p>มาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม)</p>	<p>คำสั่งกรมสรรพากร (ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดย ท.ป. 155/2549)</p>
<p>กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายเมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว 2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้ว ทั้งทางตรงและทางอ้อม 3. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ 4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น 5. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้น 	<p>กิจการสามารถเลือกการรับรู้รายได้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน 2. รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ 3. รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ 	<p>ให้กิจการถือปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ให้คำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ 2. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ 3. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ

หรือที่จะเกิดขึ้นอัน เนื่องมาจากรายการบัญชี นั้นอย่างน่าเชื่อถือ		
--	--	--

ดังนั้น หากมิได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจ
อสังหาริมทรัพย์ไว้เป็นการเฉพาะ ผู้ประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรต้องรับรู้รายได้จากการขายเมื่อ
เป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 5 ประการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม)

ผลของการแก้ไขมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) เรื่องการรับรู้รายได้
หากมีการยกเลิกมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26
เดิม) จะทำให้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549
ข้อ 3.7 (2) และข้อ 3.7 (3)³² ใช้บังคับไม่ได้ เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่กำหนดให้ทั้งสองข้อ
ดังกล่าวใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดอยู่ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง
การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) ส่วนข้อ 3.7 (1) ยังคงมีผลใช้บังคับได้
อยู่ แต่ก็ยังไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี เพราะการรับรู้รายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่
ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ข้อ 3.7 (1) มีกำหนดเงื่อนไขไว้
กล่าวคือ ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายจากการประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้และ
รายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขาย
อสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลา

³² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549
ข้อ 3.7 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้า
อสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และ
รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีดังต่อไปนี้

(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละ
รอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(3) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้
วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชี
ที่รับรองทั่วไป

บัญชีเดียวกันกับการขายนั้น ดังนั้น หากการขาย ได้แก่ การทำสัญญาจะซื้อจะขาย กับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมมิได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ก็ไม่สามารถรับรู้รายได้(ทางภาษี)ทั้งจำนวนได้แต่ต้องกลับไปรับรู้รายได้ตามหลักทั่วไป คือ ใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้ ส่วนการรับรู้รายได้ทางบัญชีหากถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ฉบับที่ 37 เดิม) การขายอสังหาริมทรัพย์ต้องรับรู้รายได้เมื่อผู้ขายโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ซึ่งเป็นหลักการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าตามหลักทั่วไป โดยไม่มีการกำหนดเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตามที่คำสั่งกรมสรรพากรฯ ได้กำหนดไว้ ดังนั้น ในบางกรณีจึงไม่สามารถรับรู้รายได้ทางบัญชีและทางภาษีวิธีการเดียวกันได้

แต่หากไม่ได้ยกเลิกวิธีการรับรู้รายได้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 26 เดิม) การรับรู้รายได้ทางภาษีก็ยังคงไม่สอดคล้องกับการรับรู้รายได้ทางบัญชีอยู่เช่นเดิม ทำนองเดียวกับปัญหาความแตกต่างระหว่างการรับรู้รายได้ทางบัญชีกับการรับรู้รายได้ทางภาษีในการประกอบธุรกิจบ้านจัดสรรในข้อ 4.2.1 ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการปรับปรุงและแก้ไขเงื่อนไขการรับรู้รายได้ เพื่อให้การรับรู้รายได้ทางภาษีสอดคล้องกับการรับรู้รายได้ทางบัญชีตามที่ได้เสนอไว้ในข้อ 4.2.1

4.2.3 ปัญหาการมีผลบังคับใช้ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 หลังการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549

กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งใช้บังคับกับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 1 มกราคม 2550 หรือหลังจากนั้นเป็นต้นไป โดยกำหนดวิธีการรับรู้รายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ โดยกำหนดให้กิจการดังกล่าวเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ได้ 3 วิธี ได้แก่

1. ให้คำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น
2. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ
3. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

เดิมกรมสรรพากรได้เคยออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้กำหนดขึ้นก่อนการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 โดยในข้อ 4 ของคำสั่งดังกล่าวได้กำหนดเรื่องการคำนวณรายได้ไว้ดังนี้

(1) รายได้ หมายความว่ารวมทั้งเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่คำนวณได้เป็นเงิน และภาษีอากรและค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย แต่ได้ผลกฏการให้ผู้ซื้อหรือผู้เช่าซื้อเป็นผู้ออกให้

กรณีการผลกฏการภาษีหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายตามวรรคหนึ่ง หากไม่ทราบจำนวนเงินที่แน่นอนก็ให้ประมาณขึ้น อย่างน้อยต้องเท่ากับจำนวนที่คำนวณได้จากราคาตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายนั้น

(2) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจong เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันตามใบจongหรือเอกสารทำนองเดียวกันก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายซึ่งตามข้อตกลงจะต้องคืนเงินนั้นแก่ผู้จ่ายเงินดังกล่าวโดยไม่มีเงื่อนไขภายในกำหนดเวลาตามข้อตกลง แต่ต้องไม่เกิน 1 ปี หากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายไม่ว่ากรณีใดและในทางปฏิบัติ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ได้รับชำระเงินดังกล่าวได้คืนเงินตามข้อตกลงนั้น เช่นนี้ให้ถือว่าเงินจong เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันดังกล่าวมิใช่รายได้ตาม (1) ในขณะที่ได้รับเงินดังกล่าวนั้น และให้ถือว่าเงินจong เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันเป็นรายได้ตาม (1) ในวันที่ทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายแล้วแต่กรณี

(3) ในการคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาโดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระตรงตามงวดที่ถึงกำหนดชำระหรือไม่ และไม่คำนึงว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวดจะเป็นร้อยละเท่าใดของมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาหรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทั้งโครงการ

เมื่อพิจารณาการคำนวณรายได้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ข้อ 4 ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 สามารถสรุปเป็นประเด็นได้ดังนี้

1. แม้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 จะมีได้กำหนดความหมายของ “รายได้” ไว้ แต่ก็สามารถนำคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ข้อ 4 มาใช้ในการพิจารณารายได้ของการประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้ เนื่องจากการให้คำนิยาม

รายได้ดังกล่าวสอดคล้องกับหลักทั่วไป³³ และเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดว่ารายรับใดต้องถือเป็นรายได้และต้องถือเป็นรายได้เป็นจำนวนเท่าใด

2. การที่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ข้อ 4(2) กำหนดให้เงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันอาจถือเป็นรายได้ในวันที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายแม้จะสอดคล้องกับการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนและการรับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ แต่ขัดกับการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จเพราะจำนวนเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันย่อมไม่เท่ากับอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

3. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ข้อ 4 (3) ขัดกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 เนื่องจากกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 กำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปในการคำนวณรายได้ซึ่งกำหนดเงื่อนไขการรับรู้รายได้ว่า ให้รับรู้รายได้เมื่อเงินค่างวดที่ผู้ซื้อต้องชำระมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาแล้ว

จึงมีปัญหาคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 จะยังมีผลใช้บังคับอยู่หรือไม่ หากไม่มีผลใช้บังคับจะไม่มีผลใช้บังคับทั้งฉบับ หรือไม่มีผลใช้บังคับเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับการคำนวณรายได้ แต่ส่วนอื่นๆ ยังมีผลใช้บังคับได้อยู่

คำสั่งกรมสรรพากร ท.ป. และคำสั่งกรมสรรพากร ป. แม้เป็นคำสั่งที่ออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรเช่นเดียวกัน แต่มีสถานะทางกฎหมายที่ต่างกัน กล่าวคือ คำสั่งกรมสรรพากร ท.ป. มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายเนื่องจากออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย³⁴ ตัวอย่างเช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 วรรคสองและวรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร หรือคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่

³³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย”

³⁴ อารมณ์ นารอดิลดและ โกเมนทร์ สืบพิเศษ, ประมวลรัษฎากรพร้อมคำพิพากษาฎีกา โดยย่อและแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ 35 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), น. (24).

จ่ายซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 เตรสแห่งประมวลรัษฎากรและกฎกระทรวง ฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ เป็นต้น ส่วนคำสั่ง กรมสรรพากร ป. ไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายโดยเป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร จึงไม่สามารถนำไปใช้บังคับต่อผู้เสียภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีอาจไม่ถือปฏิบัติตามคำสั่ง กรมสรรพากร ป. ก็ได้ ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3691/2545 ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และ เงินเพิ่ม เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วไม่ชำระจึงเป็นภาษีอากรค้างหลายจำนวนซึ่งเกิดจากมูลหนี้ เดียวกัน หากมีข้อสงสัยว่าเงินที่ยึดมาได้นั้นต้องนำไปหักหนี้จำนวนใดก่อน จะนำวิธีเฉลี่ยตามส่วน ของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 35/2539 (ปัจจุบันถูกยกเลิกโดยคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป.98/2543 แล้ว) ไม่ได้ เพราะคำสั่งนั้นเป็นคำสั่งภายในของกรมสรรพากรเอง ไม่มี สภาพบังคับเป็นกฎหมายจึงใช้บังคับกับจำเลยซึ่งเป็นบุคคลภายนอกไม่ได้³⁵

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลข้อ 3.7 ย่อมมีความสัมพันธ์กับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิ สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากต่างก็เป็นคำสั่งที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณรายได้และ รายจ่ายของการประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ เมื่อการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ซึ่งได้กระทำภายหลังการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ส่งผลให้เกิดความ แตกต่างในการคำนวณรายได้และรายจ่ายบางประการ จึงทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับการมีผลใช้ บังคับของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ว่ายังคงมีผลใช้บังคับได้อยู่หรือไม่เพียงใด เนื่องจาก การแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 มิได้กำหนดว่าให้มีผลเป็นการยกเลิกคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ดังนั้น จึงสามารถแยกพิจารณาผลของการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 ซึ่งมีต่อคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ได้ดังนี้

1. หากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ยังคงมีผลใช้บังคับได้อยู่ การคำนวณรายได้ และรายจ่ายส่วนที่ไม่สอดคล้องกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ย่อมไม่สามารถถือปฏิบัติได้ต่อไปเนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 มีสถานะทางกฎหมายสูงกว่าคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 ได้แก่

1.1 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 กำหนดให้เงินจูง เงินมัดจำหรือเงินอื่นทำนอง เดียวกันถือเป็นรายได้ในวันทำสัญญาจะซื้อจะขายหากตามข้อตกลงจะต้องคืนเงินดังกล่าวโดยไม่มีเงื่อนไขแต่ไม่เกิน 1 ปี(มิใช่ถือเป็นรายได้ในวันที่ได้รับเงิน) โดยการกำหนดการรับรู้รายได้เงินจูง

³⁵ เฟิงอ้วง, น. (26), ก16.

เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันในกรณีดังกล่าวขัดแย้งกับการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 3.7 (2) เนื่องจากจำนวนรายได้เงินดังกล่าวอาจไม่เท่ากับอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้ และ

1.2 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 กำหนดให้คำนวณรายได้และรายจ่ายตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จและตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งการรับรู้รายได้วิธีดังกล่าวมีเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ กล่าวคือ สามารถรับรู้เป็นรายได้ก็ต่อเมื่อลูกค้าได้ชำระเงินจอบ เงินทำสัญญาหรือเงินค่างวดแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา แต่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 นอกจากการรับรู้รายได้เงินจอบ เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันตามข้อ 4(2) แล้ว ข้อ 4(3) ยังกำหนดให้คำนวณรายได้ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระตรงตามงวดที่ถึงกำหนดชำระหรือไม่และไม่คำนึงว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาแต่ละงวดจะเป็นร้อยละเท่าใดของมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญาหรือมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ทั้งโครงการ ดังนั้น ข้อกำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 จึงไม่สอดคล้องกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549

แต่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ส่วนที่ไม่ขัดแย้งกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ย่อมสามารถใช้เป็นแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรได้อยู่ได้แก่ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ข้อ 2 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่าย ข้อ 3 เรื่องการขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ ข้อ 4(1) เรื่องความหมายของรายได้ ข้อ 5 เรื่องรายการที่ถือเป็นมูลค่าต้นทุน ข้อ 6 เรื่องการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอาคารชุด ข้อ 7 เรื่องการคำนวณมูลค่าต้นทุนโดยการประมาณการกำไรของโครงการ และข้อ 8 เรื่องการคำนวณรายจ่ายของโครงการ เป็นต้น

2. หากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เป็นอันสิ้นผลใช้บังคับโดยปริยายหลังการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เนื่องจากสถานะทางกฎหมายที่สูงกว่าของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ย่อมส่งผลให้ไม่สามารถถือเอาคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ทั้งฉบับ เป็นแนวปฏิบัติได้อีกต่อไป

จากผลของการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ผู้เขียนมีความเห็นสอดคล้องกับข้อสมมติที่ว่าคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ควรให้มีผลใช้บังคับได้อยู่เฉพาะส่วนที่ไม่ขัดแย้งกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ส่วนอื่นๆ เช่น การคำนวณมูลค่าต้นทุน การ

คำนวณรายจ่าย เป็นต้น ยังเป็นประโยชน์ต่อเจ้าพนักงานและผู้ประกอบการในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ทั้งนี้ เพื่อป้องกันข้อพิพาทที่จะเกิดขึ้น ซึ่งอาจทำให้ทั้ง ฝ่ายสรรพากรและฝ่ายผู้ประกอบการเสียเวลาและค่าใช้จ่ายที่มีควรต้องเสีย

ผู้เขียนจึงเสนอให้แก้ไขปรับปรุงคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณ กำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ หรือออกคำสั่งที่เกี่ยวกับการคำนวณ กำไรสุทธิของกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ขึ้นใหม่(กรณีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ใช้ บังคับไม่ได้ทั้งฉบับ) โดยปรับปรุงเนื้อหาในข้อ 4 เรื่องการคำนวณรายได้ให้สอดคล้องกับคำสั่งกรม สรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ส่วนหัวข้ออื่นที่ไม่ขัดกับ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ดังกล่าวให้เป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เช่นเดิม ทั้งนี้ เพื่อให้เจ้าพนักงานและผู้ประกอบการมีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทาง เดียวกัน

4.2.4 ปัญหาการกำหนดให้ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์เป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539

จากปัญหาการมีผลบังคับใช้ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 หลังการแก้ไขคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ในข้อ 4.2.3 แสดงให้เห็นว่า การมีผลใช้บังคับของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิ สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ยังมีความไม่ชัดเจนก่อให้เกิดความสับสนแก่เจ้าพนักงานและ ผู้ประกอบการ ซึ่งหากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ยังมีผลใช้บังคับอยู่เฉพาะส่วนที่ไม่ขัดกับ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 จะส่งผลให้เกิด ปัญหาในประเด็นนี้ กล่าวคือ

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับ กิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ข้อ 5 (7) ให้ถือค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์เป็นมูลค่าต้นทุนของ อสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ และให้นำมารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุน ของที่ดินแปลงที่ขาย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการ กรณีที่ทำสัญญาจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็น ผู้ดำเนินการหรือที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งหมดหรือบางส่วน ที่ถึง กำหนดชำระก่อนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้

ส่วนค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้จากโครงการนั้นแล้ว ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระทั้งจำนวน”

ผลของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 คือ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ประกอบการกิจการบ้านจัดสรรมีรายได้แล้ว ในส่วนของค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์จะเกิดรายจ่าย 2 ประเภท ได้แก่

1. ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ที่ถึงกำหนดชำระก่อนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีรายได้ ให้ถือเป็นรายจ่ายที่นำมาหักเฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินและบ้านที่ขาย

2. ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีรายได้ ให้ถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระ

แต่ในทางบัญชีไม่มีข้อกำหนดที่ให้ถือว่าค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเริ่มมีรายได้ เป็นมูลค่าต้นทุน ดังนั้น ในทางบัญชี เมื่อมีการให้บริการโฆษณาประชาสัมพันธ์ของบริษัทผู้รับจ้างโฆษณาไม่ว่าผู้ว่าจ้างจะจ่ายค่าโฆษณาแล้วหรือไม่ หรือมีการดำเนินการโฆษณาประชาสัมพันธ์โดยผู้ประกอบการบ้านจัดสรรดำเนินการเอง จะถือว่ามีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นแล้วตามเกณฑ์คงค้าง โดยจะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในปีที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น กรณีนี้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการบริหารงานอันเป็นส่วนรวมของทั้งกิจการ³⁶ มิใช่ถือเป็นต้นทุนของบ้านที่ขาย เนื่องจากไม่ใช่การจ่ายที่ทำให้เกิดที่ดินหรือบ้าน แต่เป็นเพียงรายจ่ายที่ทำให้บ้านขายได้เท่านั้น

ตัวอย่างเช่น บริษัท ค้าบ้าน จำกัด ทำโครงการบ้านจัดสรร 100 หลัง ราคาหลังละ 1 ล้านบาท มี ต้นทุนอื่นๆ เช่น ค่าซื้อที่ดิน ค่าก่อสร้าง ฯลฯ เป็นจำนวนเงิน 38 ล้านบาท รายจ่ายค่าโฆษณาที่ถึงกำหนดชำระก่อนกิจการมีรายได้เป็นเงินจำนวน 1 ล้านบาท รายจ่ายค่าโฆษณาที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่กิจการเริ่มมีรายได้เป็นเงินจำนวน 1 ล้านบาท (รายจ่ายค่าโฆษณาทั้งหมดมีกำหนดชำระในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน) และรายจ่ายอื่นๆ ซึ่งมีต้นทุน 10 ล้านบาท บริษัท ฯ ใช้วิธีรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน หากในปีที่หนึ่ง ทั้งโครงการขายได้ 50 หลัง สามารถคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีและทางภาษีได้ดังต่อไปนี้

³⁶ สมเดช โจรณ์ศรีเสถียรและคณะ, อ้างแล้ว เจริญธุรกิจ 30, น. 191.

1. การคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชี

รายได้ค่าบ้าน	50	ล้านบาท
ต้นทุน	19	ล้านบาท
รายจ่ายค่าโฆษณา	2	ล้านบาท

(ค่าโฆษณารวมทั้งที่ถึงกำหนดชำระก่อนและหลังกิจการมีรายได้)

รายจ่ายอื่น	10	ล้านบาท
เหลือ กำไรสุทธิทางบัญชีในปีที่หนึ่ง	19	ล้านบาท

2. การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี

รายได้ค่าบ้าน	50	ล้านบาท
ต้นทุน	19	ล้านบาท
ต้นทุนค่าโฆษณา	5	ล้านบาท

(ค่าโฆษณาที่ถึงกำหนดชำระก่อนกิจการมีรายได้ให้ถือเป็นต้นทุน)

รายจ่ายค่าโฆษณา	1	ล้านบาท
-----------------	---	---------

(ค่าโฆษณาที่ถึงกำหนดชำระหลังกิจการมีรายได้ให้ถือเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวน)

รายจ่ายอื่น	10	ล้านบาท
-------------	----	---------

(เป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่ต้นทุนและรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี)

เหลือ กำไรสุทธิทางภาษีในปีที่หนึ่ง	19.5	ล้านบาท
------------------------------------	------	---------

ผลของความแตกต่างดังกล่าวทำให้กำไรสุทธิทางบัญชีและทางภาษีไม่เท่ากัน เว้นแต่จะสามารถขายบ้านได้ทั้งโครงการในปีเดียวกัน ผู้ประกอบการจึงต้องดำเนินการปรับปรุงรายจ่ายค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ส่วนที่ถึงกำหนดชำระก่อนกิจการเริ่มมีรายได้มาเฉลี่ยหักเป็นต้นทุนตามสัดส่วนของรายได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้ประกอบการอีกประการหนึ่ง นอกเหนือจากการปรับปรุงกำไรรายได้ตามมาตรา 65 ทวิ และการปรับปรุงรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าข้อกำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวเป็นการเพิ่มภาระเกินสมควรให้แก่ผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี

จากประเด็นปัญหาดังกล่าวหากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 ยังมีผลใช้บังคับได้อยู่เฉพาะส่วนที่ไม่ขัดต่อคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรยกเลิกข้อความในข้อ 5(7) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539

โดยการยกเลิกดังกล่าวจะส่งผลให้ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์ทั้งก่อนและตั้งแต่กิจการเริ่มมีรายได้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทั้งจำนวน ซึ่งสอดคล้องกับการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีอันเป็นการบรรเทาภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ประกอบธุรกิจค้าอสังหาริมทรัพย์(รวมถึงผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรด้วย)